



- ◆ Trabajo realizado por el equipo de la Biblioteca Digital de CEU-Universidad 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)

La asistencia mutua tributaria a la luz del principio de proporcionalidad (1)

por José A. Rozas Valdés

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
(UB-Abat Oliba CEU)

y

Marta Villar Ezcurra

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
(Universidad San Pablo-CEU)

PLANTEAMIENTO

Es mucho lo que sobre el principio de proporcionalidad se ha escrito, desde el Derecho constitucional fundamentalmente, y no menos abundante resulta la bibliografía sobre la asistencia mutua entre Administraciones tributarias. No lo es tanto la atención que se ha prestado desde el Derecho tributario al principio de proporcionalidad y, en lo que se nos alcanza, nunca se ha leído la normativa de asistencia mutua tributaria desde una perspectiva de proporcionalidad.

Uno de los ejes rectores de las Directivas 2003/48/CE y 2003/49/CE por las que se disciplina el espinoso equilibrio entre la libre circulación de capitales y el correcto funcionamiento de los sistemas tributarios de los Estados miembros es, precisamente, la colaboración entre las distintas Administraciones tributarias. Si no hay confianza, lealtad, cooperación real, entre quienes tienen la responsabilidad, en cada Estado miembro, de gestionar la aplicación de los tributos, difícilmente se podrá combatir la evasión fiscal en un entorno de libre circulación de capitales. Esto, que es elemental, y que explica lo complejo que ha resultado llegar a un acuerdo en esta materia, no es sencillo de concretar en las distancias cortas.

En dos palabras: ¿qué es razonable, equilibrado, proporcionado esperar de las distintas Administraciones tributarias en términos de asistencia mutua? Tratar de proyectar un poco de luz sobre las respuestas que cabe dar a este interrogante es el objetivo último de este trabajo. Para ello se comenzará por acotar el contenido y fundamentos del principio de proporcionalidad (epígrafe 1), para, desde la exposición del desarrollo que el mismo ha tenido en el Derecho tributario comunitario (epígrafe 2) pasar revista a la normativa que regula la asistencia mutua entre Administraciones tributarias, a la luz de todo lo anterior (epígrafe 3).

1. FUNDAMENTOS Y CONTENIDO DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

1.1. Concepto

El principio de proporcionalidad puede ser entendido como la prohibición de que la norma ordene algo que, objetivamente, se pueda considerar

(1) Los apartados 1º y 2º han sido elaborados por José A. Rozas; el apartado 3º por Marta Villar. La elaboración de los dos primeros apartados traen causa de la participación de su autor, como ponente el día 7 de febrero de 2005, en los trabajos que viene desarrollando el Grupo de estudios de jurisprudencia constitucional y comunitaria tributaria constituido en el Instituto de Estudios Fiscales bajo la dirección de los Profesores Herrera Molina y Chico de la Cámara. Estando en deuda con ambos, por la ocasión brindada de estudiar esta cuestión, y con todos los integrantes del Grupo, por sus aportaciones durante el coloquio que siguió a la exposición del tema, así como con Pablo Nuevo, profesor de Derecho Constitucional de la Universitat Abat Oliba CEU.

excesivo o desmesurado (2). Si la desmesura puede estar en la propia norma, no raras veces proviene de su aplicación efectiva. De modo que también puede considerarse contraria a Derecho, por vulneración de este principio, no ya una disposición general, sino la forma –el procedimiento o el acto administrativo– en la que el organismo a quien está encomendada su ejecución –en el ámbito de su discrecionalidad– la lleva a cabo.

En definitiva, la razón de proporcionalidad en el contenido o aplicación de una norma lo que marca es el límite de lo jurídicamente soportable. Un sencillo ejemplo tomado de la Administración académica habla, por sí solo, del aspecto monstruosamente elefantásico que puede llegar a adquirir el Derecho público, en términos de desproporción. Hasta la fecha –si bien es cierto que la situación parece tener visos de resolución– quien hubiera obtenido un doctorado en Filosofía, por ejemplo, en la Universidad de Heidelberg, por citar un caso, no vería homologado su título en España sino tras un proceso –más que procedimiento– administrativo que con facilidad se alargaba hasta cerca de tres años; pasaba por aportar documentación voluminosa y variopinta, así como afrontar una prueba de conjunto en una Universidad pública para validar el título de licenciatura que había dado paso al de doctorado. Todo ello gestionado, en exclusiva, desde la Subdirección General de Homologaciones y Convalidaciones de Títulos del Ministerio de Educación y Ciencia, sita en el Paseo del Prado de Madrid: la sola cita previa para obtener número de expediente comportaba una espera de, aproximadamente, seis meses. No es fácil de creer, pero venía siendo así.

Es, pues, un principio que en su ponderación presenta un carácter relacional. Siempre implica una comparación entre medios y fines públicos: se trata de analizar la armonía, el equilibrio, la proporción en el actuar público: En Derecho alemán se habla de “*prohibición de exceso*”, los franceses utilizan la expresión “*economie de moyens*”, y los italianos el “*bon andamento*” de la Administración. Es bien gráfico, en este sentido, cómo resume el contenido de este principio el documento anexo a los vigentes Tratados europeos que se ocupa de su desarrollo formal:

– “*Ninguna acción de la Comunidad excederá de lo necesario para alcanzar los objetivos del Tratado*” (3).

(2) Tomado de LÓPEZ MARTÍNEZ (2000), pág. 103 (en referencia a lo afirmado por K. LARENZ, *El Derecho justo. Fundamentos de ética jurídica*, trad. de L. Díez-Picazo, Madrid, Civitas, pág. 144).

(3) Art. 5 TCE, incorporado por el Tratado de Maastricht: “Protocolo sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad”, anejo al Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, ep. 1).

– “*La forma de la actuación comunitaria deberá ser lo más sencilla posible, coherente con el logro satisfactorio del objetivo de la medida y con la necesidad de su ejecución eficaz*” (4).

Desde el Derecho constitucional, desde los Tribunales constitucionales, se ha discutido profusamente sobre la naturaleza de la proporcionalidad como “*principio o canon autónomo*”, contraponiéndola a su mero carácter de “*criterio o regla de interpretación*” (5). Lo cierto y verdad es que la proporcionalidad, en el ámbito jurídico, es, a la vez, un principio justiciable y un criterio de actuación. En la jurisprudencia alemana, más aferrada al positivismo, se ha construido como principio; en el mundo anglosajón, habituado a buscar la justicia más allá de la norma, como un modo de razonar en Derecho. Tal vez esto explique las dudas de nuestro Tribunal Constitucional al aplicarlo (6). Al no comprender, exactamente, cuál sea su alcance y contenido preciso, o se ha resistido a darle entrada en nuestro Ordenamiento, o lo ha hecho entremezclado con las cláusulas generales de justicia.

En realidad, no parece que tenga mucho sentido esta aparente paradoja conceptual, que tan solo obedece al formalismo –un tanto enfermizo– que impregna la vida jurídica española. Como principio limitaría el ámbito de elección del legislador; como criterio vendría, meramente, a orientar su actividad. ¿Un principio es algo diferente de un criterio? Ciertamente, diría el positivista, pues en virtud del primero es posible expulsar del Ordenamiento una norma, mientras que la aplicación del segundo no permite tal cosa.

Pues bien, como principio o como criterio, a nuestro parecer, la proporcionalidad lo que exige de los poderes públicos –de sus tres órdenes en todas sus

(4) “Protocolo...” *ob.cit.*, ep. 6).

(5) “Probablemente sólo sea admisible su consideración como regla de interpretación y no como canon autónomo en relación con la aplicación del principio de proporcionalidad en la ley, y en este sentido se hace más comprensible la integración del principio de proporcionalidad en la garantía del contenido esencial, ya que no se puede tratar como canon autónomo distinto a la garantía (según la propia jurisprudencia del Tribunal Constitucional), sino como un criterio de interpretación más del mismo.” (...) “El principio de proporcionalidad tiende a mezclar el examen de criterios jurídicos exigibles al legislador a la hora de limitar o restringir un derecho con el examen de criterios de oportunidad política, de forma que se admite su análisis, en primer lugar, como *principio constitucional* jurídicamente exigible y justiciable y, en segundo lugar, como *regla de razón o criterio político*, que pertenece a la libre esfera que corresponde al legislador, y que le permite ponderar el grado e intensidad del sacrificio exigible en cada caso concreto a una restricción de un derecho fundamental.” GAVARA DE CARA (2003), pág. 1815, not. 43; pág. 1828.

(6) Sobre el particular *cfr.* GONZÁLEZ BEILFUSS (2003) *passim*.

dimensiones territoriales e institucionales— es que al elaborar o aplicar el Derecho lo hagan con mesura, de forma ponderada. Buscando un sano equilibrio entre los intereses generales que el Derecho público ha de procurar preservar y el sacrificio de los intereses particulares que su logro comporta. Si la vulneración de tal forma de actuar puede o no justificar la anulación de una disposición general o de un acto administrativo es algo que no nos presenta ningún género de dudas. La respuesta es afirmativa: directamente, por considerar la proporcionalidad como principio autónomo, o, indirectamente, por vulneración de otros principios que las Constituciones —también la española— consagran de forma expresa.

Y, con todo, es ésta —si es o no un principio justificable— una cuestión adjetiva. Lo sustancial es que el titular de un apoderamiento público entienda que en el ejercicio de sus potestades —legislativas, ejecutivas o judiciales— no es un señor del Derecho que puede requerir de los destinatarios de sus actos todo tipo de comportamientos, en aras de un supuesto superior interés general. Es, más bien, un servidor del común que no puede abrogarse lo que no le ha sido conferido, exigir lo que no tiene sentido, ni imponer de forma injustificada el abuso de su arbitrio: lo que ha de buscar es el máximo beneficio para todos con el mínimo sacrificio de los menos. Eso es la proporcionalidad como regla, principio o criterio del actuar público.

Es con este contenido poliédrico como ha venido a revestir diversa forma o contenido en los distintos ámbitos de la actuación pública en los que se ha forjado la proporcionalidad como parte del modo de ordenar las relaciones jurídicas. Así, en el Derecho alemán se ha utilizado, preferentemente, como salvaguarda de los derechos fundamentales del ciudadano, frente a injerencias desmedidas de los poderes públicos; los británicos —siempre recelosos frente al Estado— lo han construido —en la misma dirección, pero con otra perspectiva— como un método para analizar la admisibilidad del actuar público, tan solo aceptable en la medida que mejore los resultados de la libre iniciativa; de la conjunción de ambas aproximaciones surge la concepción de la proporcionalidad como principio propio del Derecho comunitario que, además de utilizarlo como salvaguarda de los derechos y libertades fundamentales de los ciudadanos europeos, lo construye —íntimamente ligado al de subsidiariedad— como principio rector de la distribución y el ejercicio de las competencias públicas.

1.2. Fundamentos

Es evidente que la diversidad de fundamentos normativos y jurisprudenciales sobre los que se construye el principio de proporcionalidad le dan un

perfil complejo (epígrafe 1.2.1). En última instancia, la formulación más acabada, precisa y desarrollada del principio es la que lo presenta como fundamento, límite y criterio de actuación del legislador —o del redactor de la norma reglamentaria— al elaborar disposiciones generales que comporten la restricción de derechos o libertades fundamentales (epígrafe 1.2.2). Como proyección de esta formulación, en sentido lato, también se puede hablar de proporcionalidad —a partir, en muchas ocasiones, de las prescripciones generales de Estado de Derecho o del derecho a un proceso con las debidas garantías— como principio que ha de inspirar, no ya la elaboración de las normas, sino su aplicación efectiva por los responsables de los procedimientos administrativos y judiciales (epígrafe 1.2.3). En tercer lugar, no es menor el desarrollo que ha tenido la razón de proporcionalidad como criterio organizativo en la configuración y puesta en práctica de políticas públicas, siendo éste un ámbito en el que la Ciencia política o hacendística, que estudia la acción pública, se cruza con el Derecho público, que la ordena y regula (epígrafe 1.2.4). Por último, en la exposición, que no en la importancia, es preciso hacer referencia a cómo en la construcción jurisprudencial y doctrinal de este principio o criterio se ha forjado lo que ha dado en llamarse el test alemán, también formulado con idéntica estructura en el mundo anglosajón, como metodología analítica útil para enjuiciar la razón de proporcionalidad presente en una norma, un acto administrativo, una resolución judicial o una política pública (epígrafe 1.2.5).

1.2.1. Fundamentos normativos y jurisprudenciales

Los fundamentos normativos y jurisprudenciales de la proporcionalidad, como principio y método de formulación y aplicación del Derecho, son numerosos y diversos:

— En la Convención europea de derechos humanos se menciona como límite para su protección (7);

— En la jurisprudencia comunitaria también se concibe desde una perspectiva de defensa de los derechos de los ciudadanos frente a la actuación de los poderes públicos (8);

(7) Es ilícita aquella limitación de derechos y libertades que no sea absolutamente *imprescindible* para la protección de los derechos de la comunidad (arts. 8.1, 9.2, 10.2, 11.2 CEDH). Cualquier limitación de los derechos y libertades reconocidos en la Carta debe ser estipulada por la autoridad legislativa que deberá respetar el *principio de proporcionalidad* (art. 50.1 CEDH).

(8) Como explica YEBRA MARFUL (1995) desde el año 1956 el Tribunal de Luxemburgo lo ha venido aplicando para limitar la actuación de los poderes públicos en relación con los ciudadanos, pudiéndose destacar un punto de inflexión en la formulación jurisprudencial del principio en la STJCE 17/12/1970, *Internationale Handelsgesellschaft*, C-11/70.

– En la normativa comunitaria, vinculado al principio de subsidiariedad, se formula como metodología para analizar la bondad de la intervención de las Instituciones europeas, como canon de ponderación de la ventaja comparativa que puede mediar entre actuar de forma conjunta, coordinada o desagregada en una determinada política; en definitiva, como criterio organizativo y delimitador de competencias;

– En la jurisprudencia constitucional alemana y, a partir de la misma, en la española (9), con distinto fundamento y –en la terminología de los constitucionalistas– “densidad”, el principio de proporcionalidad aparece vinculado o extraído de otros que son expresamente mencionados en los textos constitucionales (10):

- Justicia (art. 1.1 Ce): como parte de los principios elementales de justicia inherentes a la dignidad de la persona.

- Estado de Derecho (art. 9.3 Ce): como manifestación de la interdicción de la arbitrariedad, la razonabilidad de los poderes públicos (11).

- Igualdad (art. 14 Ce): como prohibición de toda desigualdad que no sea objetiva, razonable y proporcionada (12).

(9) “Para comprobar si la medida impeditiva del ejercicio del derecho de reunión supera el juicio de proporcionalidad exigible, es necesario constatar si cumple los siguientes tres requisitos o condiciones: si tal medida era susceptible de conseguir el objetivo propuesto (...); si, además, era necesaria en el sentido de que no existía otra medida más moderada para la consecución de tal propósito con igual eficacia; y, finalmente, si la misma era proporcionada en sentido estricto, es decir, ponderada o equilibrada por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto.” (STC 66/1995, de 8 de mayo, FJ 5).

(10) “Aquí juega con el máximo rigor el principio de proporcionalidad, que exige una relación ponderada de los medios empleados con el fin perseguido, para evitar el sacrificio innecesario o excesivo de los derechos fundamentales (STC 66/1985), cuyo contenido esencial es intangible. Este principio inherente al valor justicia y muy cercano al de igualdad se opone frontalmente a la arbitrariedad en el ejercicio de los poderes públicos, cuya interdicción proclama el art. 9 de nuestra Constitución.” (STC 50/1995 FJ 7º).

(11) STC 66/1995: prohibición de manifestarse sin especificar las razones de la falta de idoneidad de las calles solicitadas.

(12) “...la desigualdad de trato que la exención o el beneficio supone ha de ofrecer una justificación razonable y ser proporcionada al fin perseguido.” RODRÍGUEZ BEREJO (1994), pág. 1314. Si bien es cierto que en la aplicación del principio de igualdad el punto de comparación es siempre subjetivo, pues el juicio de desigualdad, necesariamente, se ha de afrontar desde la comparación del trato o resultado que se produce en dos sujetos: sólo se puede considerar vulnerada la igualdad comparándose con alguien. En el caso de la proporcionalidad no es preciso este punto de comparación: el análisis no viene referido a otro sujeto sino a otro modo de actuar. El juicio de igualdad se hace siempre desde el “comparado con quien”; en el juicio de proporcionalidad basta el “comparado con qué”.

- Tutela judicial efectiva (art. 24 Ce): como el derecho a un proceso o a un procedimiento fiable, sin dilaciones indebidas, sin plazos desorbitados, sin requisitos inconmensurables, lo que en la terminología anglosajona se llama *due process* (13).

– En la normativa general administrativa (14) y en la tributaria (15) se alude al principio de proporcionalidad como limitación de los costes indirectos derivados del cumplimiento de las obligaciones formales y el respeto a los derechos y garantías del ciudadano en el ejercicio de las potestades públicas. A la hora de establecer una obligación de hacer es imprescindible evaluar su establecimiento en términos de proporcionalidad: ¿es útil para el fin perseguido?; ¿podría lograrse el mismo objetivo de un modo menos gravoso para el ciudadano?; ¿hay un equilibrio entre lo que se exige a unos ciudadanos y la ventaja comparativa que se logra en el buen funcionamiento del sistema tributario, en beneficio del común? (16).

– En Derecho tributario se ha manejado el principio de proporcionalidad como extrapolación natural del principio de capacidad económica: “*El fracaso de la interdicción de la arbitrariedad lleva a exigir una triple prueba a las restricciones de la capacidad económica: idoneidad para conseguir el fin perseguido, lesión mínima del derecho a la capacidad económica y ponderación de bienes jurídicos*”. (17) Sin que ello nos haya de llevar a concebir el tributo como una limitación, sino como una delimitación, de la propiedad privada: no es ésta previa y absoluta siendo aquél posterior y restrictivo; es que el derecho de propiedad no está completamente definido sino en conjunción con la función social que

(13) Es sintomático en este sentido cómo la jurisprudencia norteamericana ha resuelto el problema de la retroactividad de las normas tributarias acudiendo a un juicio de proporcionalidad que arranca del derecho al proceso debido que se formula en la 5ª enmienda a la Constitución. Es admisible la aplicación retroactiva de un tributo siempre y cuando su naturaleza o las circunstancias en las que se enmarca no tengan un carácter tan pernicioso u opresivo como para poder considerarlo contrario a los límites constitucionales [(*Welch v. Henry* 305 U.S. 134, 147 (1948))].

(14) Cfr. arts. 53.2 y 96.1 LRJPAC.

(15) Cfr. el antiguo art. 2.2 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, hoy recogido en el art. 3.2 de la Ley General Tributaria.

(16) “Necesario equilibrio entre la abstracción de las normas y la muy diversa capacidad organizativa y administrativa de los sujetos pasivos, que modela el ejercicio de los poderes públicos en cuanto actúan limitando la esfera jurídica de los particulares” VILLAR EZCURRA (2001), pág. 37.

(17) HERRERA MOLINA (1998), pág. 76. “En consecuencia, a través del principio de proporcionalidad el juez aprecia no sólo si los medios empleados por la Administración resultan adecuados y no excesivos para el fin que persigue ésta con su actuación, sino que además debe examinar si el medio utilizado por la Administración no afecta a otros intereses públicos, de forma desproporcionada e irrazonable.” LÓPEZ GONZÁLEZ (1988), pág. 33.

le es propia, en cuya plasmación juega un papel crucial el deber de contribuir. Con todo, la relación de equilibrio que entre ambos cabe establecer, y la medida en que la misma se pueda excepcionar al introducir en la ecuación otros bienes constitucionalmente protegidos –los fines extrafiscales de los tributos– es, sin duda, una cuestión de proporcionalidad.

1.2.2. *El principio de proporcionalidad en la formulación de la disposición general*

La dimensión más acabada del principio de proporcionalidad, en sentido estricto, aparece vinculada al control de constitucionalidad, o de legalidad, de disposiciones generales. Es en este marco en el que se forja el contenido propio del principio, al enjuiciar la admisibilidad de restricciones de derechos fundamentales justificadas en la protección de bienes jurídicos dotados de amparo constitucional (art. 10 Ce; art. I.9 TCE) (18).

Se presenta, en este sentido, el principio de proporcionalidad como una variante de lo que se ha dado en llamar la “ponderación de bienes” (19). No es fácil al respecto distinguir –no será aquí donde se intente, emulando la prolija doctrina constitucional sobre la materia– entre lo que se conoce como el contenido “esencial” de los derechos y libertades fundamentales –su “delimitación”– y las posibilidades de “limitar” su alcance a partir de su contraposición con deberes fundamentales o con intereses generales. Lo cierto es que el principio de proporcionalidad es particularmente útil –y se ha empleado profusamente– cuando se trata de enjuiciar si en la formulación de una norma en la que están en juego derechos fundamentales el estado en que los mismos quedan es o no jurídicamente admisible: si en este tipo de razonamiento se está ante la delimitación del contenido esencial de un derecho fundamental o ante la limitación del mismo es cuestión que desborda el contenido de este trabajo.

También se discute, en este orden de cosas, si el principio de proporcionalidad es o no aplicable a los derechos fundamentales que se denominan de “configuración legal” e, incluso, a los que se viene en llamar de “naturaleza prestacional”. En este sentido, como apuntaremos, en la configuración material del tributo se puede concebir la contribución del ciudadano al sostenimiento de los gastos públicos

como un equilibrio entre el deber fundamental de contribuir (art. 31.1 Ce) y el derecho subjetivo a la propiedad privada (art. 33 Ce) (20).

En la dimensión formal de las relaciones tributarias los conflictos de proporcionalidad en el actuar público que se pueden plantear guardan relación con el ejercicio de las potestades tributarias, en cuanto que entran en colisión con derechos fundamentales: medidas cautelares, entrada en domicilio, deber de información, reserva de la información, libertad de empresa, tutela judicial efectiva, etcétera. También aquí rinde sus frutos la ponderación de los derechos y deberes en liza a partir de un análisis construido desde el contenido propio del principio de proporcionalidad.

Un ámbito en el que ha tenido un particular desarrollo, probablemente su origen, el principio de proporcionalidad es en el sancionador, penal o administrativo. La relación que ha de mediar entre la infracción y la sanción es de proporcionalidad, de equilibrio (21).

En el Derecho comunitario, a este respecto, no son pocas las ocasiones en las que se ha conjugado el principio de proporcionalidad a la hora de examinar las restricciones de los Estados miembros, de sus respectivos Derechos internos, a las libertades fundamentales de circulación (art. I.4.1 TCE). Es esta una materia en la que, como se apuntará más adelante, la jurisprudencia comunitaria es voluminosa y detallista siendo, con carácter general, reticente –aunque no del todo insensible– a admitir vulneraciones de las libertades comunitarias basadas en la preservación de la “coherencia del sistema tributario” o en razones de practicabilidad administrativa. Nuevamente el razonamiento se construye desde el principio de proporcionalidad, comparando la virtualidad –el beneficio– de la medida interna, en términos de interés público, con la vulneración –el daño– de las libertades fundamentales que su aplicación puede comportar.

(20) “Desde un punto de vista teórico–normativo, el principio de proporcionalidad viene impuesto, efectivamente, por el actual concepto de Constitución, caracterizado por la presencia de bienes jurídicos de carácter relativo que, por lo tanto, son susceptibles de ser restringidos por los poderes públicos”. GONZÁLEZ BEILFUSS (2003), pág. 107.

(21) “La «comparación entre la entidad del delito y la entidad de la pena» (STC 55/1996), entre «el desvalor del comportamiento tipificado y la cuantía de la sanción» (STC 161/1997) o «entre la gravedad del delito que se trata de impedir y, en general, los efectos benéficos que genera la norma desde la perspectiva de los valores constitucionales y la gravedad de la pena que se impone y, en general, los efectos negativos que genera la norma desde la perspectiva de los valores constitucionales» (STC 136/1999).” GONZÁLEZ BEILFUSS (2003), pág. 79. Vid. en particular AGUADO CORREA, T., (1999), *El principio de proporcionalidad en Derecho penal*, Edersa, Madrid.

(18) “..el principio de proporcionalidad se centra en examinar la idoneidad, el alcance, las alternativas y la razonabilidad de una restricción al derecho fundamental.” GAVARA DE CARA (2003), pág. 1806.

(19) Cfr. RODRÍGUEZ DE SANTIAGO (2000), pág. 25 y ss.

1.2.3. *El principio de proporcionalidad en la aplicación de la norma*

En muchas ocasiones el análisis de proporcionalidad no arranca del enjuiciamiento de cómo una norma regula el contenido de los derechos y obligaciones de contenido material, sino de cómo ordena el desarrollo de las relaciones que viene a regular, su dimensión formal, su aplicación. En este sentido son numerosos los casos en los que se ha enjuiciado, en términos de proporcionalidad, un procedimiento, una actuación administrativa o judicial en la que los poderes públicos han puesto en solfa los derechos fundamentales de los ciudadanos (22).

En estos casos –cuando no se enjuicia la razón de proporcionalidad ínsita en la norma, sino la que radica en su aplicación– es, si cabe, más preciso y claro el juicio de proporcionalidad como metodología útil para resolver la ponderación de derechos y deberes contrapuestos, en un caso concreto, en un sentido u otro. Es en este orden de cosas en el que goza de un especial predicamento entre los constitucionalistas la doctrina de la “prevalencia condicionada” (23). En definitiva, quien ha de aplicar el Derecho ha de procurar hacerlo buscando el resultado más óptimo de entre los posibles, en términos de protección de los derechos enfrentados, siendo así que en cada caso habrá de prevalecer uno u otro, en función de las condiciones que concurren. De modo que, no es posible resolver en abstracto las contraposiciones de derechos y deberes fundamentales, sino que en cada caso podrá prevalecer uno u otro. Es evidente que en la resolución de dichas tensiones el principio de proporcionalidad está llamado a jugar un papel estelar.

Un positivista acérrimo, que continúe anclado en la pretensión de concebir el Derecho como un sistema puro y perfecto en el que quien lo aplica –juez o funcionario– no es sino la boca de la ley, no dejará de

sentir cierto desasosiego ante la constatación de que la justicia, para que sea real, no puede presentarse encerrada en reglas apodícticas. El conflicto entre el deber de información y el derecho a la intimidad, o entre el deber de colaborar con la Inspección tributaria y la libertad de empresa es de imposible resolución en el plano de la abstracción. Es mucho lo que se puede avanzar, en términos de seguridad jurídica, perfilando con precisión la posición jurídica de las partes en la relación y la formalización de las fases en las que se estructure el procedimiento por el que haya de discurrir; bien útiles serán en la interpretación las decisiones judiciales que en casos semejantes hayan recaído al respecto. Pero, en última instancia, la razón de justicia, la ponderación del interés prevalente, el grado de proporcionalidad en la acción pública que sea admisible, es cuestión que tan solo se podrá resolver caso por caso. Es lo que tienen los principios, que son criterios abiertos, que no axiomas cerrados. Un buen ejemplo de esta ductilidad o flexibilidad del Derecho (24), nos la da, en el Derecho tributario, el pronunciamiento del Tribunal Constitucional sobre la admisibilidad de restringir el ámbito de una exención a las “becas públicas”, reconociendo –al mismo tiempo– que, en ciertas condiciones –“prevalencia condicionada”– una “beca privada” se puede considerar equivalente, a los efectos de aplicarse el beneficio fiscal, a una pública (25).

Un aspecto particular del Derecho público que se presta de modo palmario a ser examinado desde el punto de vista del principio de proporcionalidad es el de su dimensión temporal. Desde la regulación de la vigencia y extensión de las normas –retroactividad, reglas de Derecho transitorio, efectos derogatorios– hasta las disposiciones que ordenan el ejercicio en el tiempo de los derechos y obligaciones –prescripción y plazos preclusivos– o de las potestades y procedimientos –caducidad y perención– son disposiciones relativas a la aplicación del Derecho que presentan un perfil particularmente adecuado para ser sometido a un juicio de proporcionalidad.

(22) STC 37/1998, filmación de un piquete informativo. STC 123/2002, intervención judicial de las comunicaciones. En este supuesto la jurisprudencia constitucional consideró que la actividad administrativa “desalentaba” el ejercicio del derecho de huelga hasta un punto que llegaba a deteriorar el contenido de dicho derecho fundamental. La restricción, no siendo imprescindible, era, al mismo tiempo excesiva y, por lo tanto, contraria al principio de proporcionalidad.

(23) “Robert ALEXY ha sido, sin duda, uno de los autores que más claramente ha puesto de manifiesto este fundamento teórico–normativo del principio de proporcionalidad al vincularlo de forma directa a la teoría de principios y, concretamente, a la resolución de los conflictos entre principios. Entendidos como mandatos de optimización que, a diferencia de las reglas, deben ser cumplidos al máximo teniendo en cuenta las posibilidades jurídicas y reales existentes, el principio de proporcionalidad vendría a constituir, con sus tres elementos, el principal procedimiento de ponderación y, por lo tanto, de resolución de dichos conflictos.” GONZÁLEZ BEILFUSS (2003), pág. 95.

(24) Cfr. G. ZAGREBELSKY, *El Derecho dúctil*, 5ª ed., Madrid, Trotta, 2003.

(25) “d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos [STC 76/1990, FJ 9º.A)] (...) Conclusión que no excluye una consideración adicional, a saber: que bajo ciertas condiciones las becas privadas pueden servir la misma finalidad general de las becas públicas. Por lo que cabría establecer que las primeras pudieran acogerse a un régimen jurídico de concesión similar al de las segundas y, en tal caso, gozar de la exención fiscal reconocida a éstas por el precepto aquí impugnado” (STC 214/1994, FJ 8º).

1.2.4. *La razón de proporcionalidad en la consecución de un objetivo común: su dimensión política*

Más allá de la protección de los derechos fundamentales, el principio de proporcionalidad ha tenido una segunda vertiente de desarrollo, de forma señalada en el Derecho comunitario, como criterio organizativo en el diseño y desarrollo de políticas públicas. Muy vinculado, en esta dimensión, con el principio de subsidiariedad, se podría resumir –en términos coloquiales– como la proscripción general de “matar moscas a cañonazos”. O, lo que es lo mismo, que en toda acción pública es imprescindible que exista una razón de proporcionalidad entre los medios y los resultados.

Como tal principio se formula, en el ámbito comunitario, en relación con la actividad de la Comisión europea que, sin perjuicio de su derecho de iniciativa, no ha de exigir de otros entes públicos o de los ciudadanos cargas desproporcionadas, en relación con los resultados que se pretenden (26).

En el mismo orden de ideas se ha desarrollado en el seno de las Instituciones europeas un principio general de evaluación de las acciones conjuntas que parte de un análisis de proporcionalidad: se habla así, de la “*eficacia comparativa*” o del “*valor añadido*”, como criterios de ponderación a tener en cuenta en casos de concurrencia competencial entre los Estados miembros –sus entidades subcentrales o ciudadanos– y las Instituciones europeas. Así las cosas, se ha de partir en el análisis de la premisa de que es mejor la coordinación, el fomento y la cooperación, los actos no vinculantes, que la regulación preceptiva y la integración coercitiva (27). Es a quien defiende el Reglamento frente a la Directiva, o ésta frente a la Recomendación, a quien corresponde probar que la medida que comporta una mayor injerencia presenta una “*eficacia comparativa*” o aporta un “*valor añadido*” respecto de la que implica una menor intrusión en la esfera competencial de los Estados miembros.

Esta vertiente del principio de proporcionalidad como extensión del de subsidiariedad, no es extrapolable, tal cual, a las relaciones que rigen entre las distintas entidades públicas territoriales en España.

(26) “Sin perjuicio de su derecho de iniciativa, la Comisión debería... tener debidamente en cuenta la necesidad de que cualquier carga, tanto financiera como administrativa, que recaiga sobre la Comunidad, los gobiernos nacionales, las autoridades locales, los agentes económicos o los ciudadanos deberá ser reducida al mínimo y deberá ser proporcional al objetivo que se desee alcanzar”. “Protocolo...”, *ob. cit.*, ep. 9).

(27) “En igualdad de condiciones, las Directivas serán preferibles a los reglamentos, y las Directivas marco a las medidas detalladas.” *Ibidem*, ep. 6).

Hasta la fecha, lo que dice la Constitución –sin que sea oportuno aquí sumergirse en materia tan farragosa como la conflictividad competencial autonómica– es que las normas estatales “*prevalecerán, en caso de conflicto, sobre las de las Comunidades Autónomas en todo lo que no esté atribuido a la exclusiva competencia de éstas*”. (art. 149.3 Ce)

Podría muy bien desarrollarse, en este sentido, una vertiente presupuestaria, de Derecho del gasto público, del principio de proporcionalidad, a partir de la exigencia de eficiencia y economía que del mismo predica la Constitución (art. 31.2 Ce). En este sentido, en la programación y ordenación de las políticas públicas no se debiera de perder nunca de vista que los medios públicos tienen siempre carácter instrumental: lo prioritario es el objetivo. Lo importante es el resultado, no el modo de alcanzarlo. Lo que anhela el ciudadano es una buena y eficiente red de infraestructuras de transporte, comunicaciones o aguas, una satisfactoria provisión de servicios sanitarios, culturales o educativos, una organización de las relaciones sociales que respete los equilibrios medioambientales. Si tal cosa se logra concitando la acción de capitales públicos y privados en la financiación de grandes infraestructuras, concertando la actividad de las iniciativas sociales en la gestión de servicios básicos, o estimulando con beneficios fiscales o instrumentos financieros las inversiones ecológicas del sector industrial, es una cuestión accesoría. O, mejor, cada vez que los poderes públicos postulan la creación y dotación de una nueva Agencia, Observatorio, Consorcio o ente público se debería demostrar que entre el coste presupuestario que implica y el beneficio que ha de aportar hay una relación de, al menos, equilibrio: una razón de proporcionalidad (28).

1.2.5. *El test alemán como metodología analítica de la justicia de una actuación pública*

En el funcionamiento del principio de proporcionalidad, en todas sus variantes –como límite constitucional a la restricción de derechos fundamentales en la elaboración o en la aplicación de las normas, y como criterio de organización y evaluación de las políticas públicas– se ha consolidado una metodología analítica frecuentemente utilizada en su puesta en práctica que, llamada el “*test alemán*”, por haberse consolidado en la jurisprudencia constitucional recaída el respecto en Alemania, en realidad tiene su origen en los modos de razonar anglosajones.

(28) “Una operación no puede ser legalmente declarada de utilidad pública más que si los *atendidos a la propiedad privada*, el *coste financiero* y eventualmente los *inconvenientes de orden social* que comporta no son *excesivos* a la vista del interés que aquella representa.” *Arrêt* del Consejo de Estado francés, de 20/10/1972, *cit.* en LÓPEZ GONZÁLEZ (1988), pág. 36.

Esta metodología consiste en someter la norma, su aplicación, la acción pública, a tres pruebas. Si supera las tres, puede considerarse que respeta los estándares admisibles de proporcionalidad. De lo contrario, podría declararse inconstitucional, contraria al Derecho comunitario o inadecuada, por excesiva, desmesurada, desproporcionada.

La primera pregunta versa sobre la mera idoneidad. Es preciso acotar el fin con relevancia constitucional que se trata de preservar –si no es posible ni siquiera esto, el juicio de proporcionalidad no podría ni tan solo plantearse– y preguntarse si la norma, su aplicación o la política a que da cauce son útiles o adecuadas –que no oportunas– para el logro del fin que se pretende. La pregunta, más que en positivo, se ha de realizar en forma de negación: ¿es inútil?, ¿es absolutamente inapropiado? Si la respuesta es negativa, no es preciso seguir avanzando en el test; no se ha superado la prueba (29). En Derecho tributario, un buen ejemplo de este razonamiento lo encontramos en la Sentencia que declaró ajustadas a Derecho las obligaciones de información relacionadas con el NIF (30).

Una vez que la medida cuya proporcionalidad se evalúa ha pasado el primer filtro, su utilidad, se ha de ponderar su necesidad. En esta fase del análisis se hace preciso, ya, tomar un término de comparación: ¿de entre aquéllas que resultan idóneas se ha elegido la forma de actuar que resulta menos gravosa para el ciudadano?; ¿era imprescindible actuar así, o se podía haber hecho de otro modo que hubiera tenido un menor coste en el patrimonio jurídico del ciudadano, sin demérito del resultado obtenido? (31). Aplicando este tipo de razonamiento en la regulación de las relaciones tributarias, se expulsó de nuestro Ordenamiento la norma que privaba de efectos

(29) Es, por ejemplo, lo que ocurrió en un caso en el que nuestro Tribunal Constitucional enjuició la proporcionalidad de unas pruebas corporales realizadas a un preso. Se declararon contrarias al principio de proporcionalidad por ser, sencillamente, inútiles en relación con el fin al que servían (STC 207/1996).

(30) “Y, siendo legítima la finalidad perseguida, tampoco puede considerarse la norma como desproporcionada o contraria al contenido general del derecho, habida cuenta de la estricta relación de causa a efecto existente entre el contenido de la información y la finalidad descrita; del carácter restrictivo y teleológicamente orientado a operaciones sujetas a tributación con que se concibe la carga de informar del NIF. Como instrumento de control y, sobre todo, de la adecuación de los destinatarios de la información (la Administración) desde la perspectiva de la finalidad perseguida por la norma [STC 240/1992, FJ 7º]” [STC 143/1994 (FJ 6º)].

(31) Este es el tipo de razonamiento que al respecto es frecuente en la jurisprudencia constitucional, como, por ejemplo, en la Sentencia que declaró desproporcionadas las filmaciones realizadas en el Casino de La Toja (STC 98/2000).

jurídicos a los documentos por cuya formalización no se hubiera satisfecho el ITPAJD (32).

El tercer estadio en el juicio de proporcionalidad es el que se ha dado en llamar de proporcionalidad, en sentido estricto. Considerada útil e imprescindible la norma, su aplicación o la acción a que da lugar, se ha de evaluar el equilibrio que en la misma subyace entre los beneficios obtenidos por el común y el sacrificio que se reclama de cada ciudadano. Un análisis de coste/beneficio, en sentido lato: ¿tiene sentido el perjuicio al contrastarlo con el beneficio?; ¿es aceptable el daño relativo al compararlo con la ventaja que del mismo se deriva? A esta tercera fase en el test de proporcionalidad llegaba nuestro Tribunal Constitucional, en el orden tributario, al considerar equilibrado, proporcionado, el que el interés de demora superase en un 25% el legal del dinero (33).

(32) “De otra parte, no basta, como pretende el Letrado del Estado, con que el fin perseguido sea constitucionalmente lícito. De la doctrina de este Tribunal cabe deducir que **las limitaciones impuestas al ejercicio de derecho fundamental a la tutela judicial efectiva no sólo han de responder a una finalidad constitucionalmente legítima, sino que han de ser razonables y proporcionadas en relación con el objetivo pretendido** y no han de afectar al contenido esencial del derecho. Pues bien, en el caso considerado existe, sin duda, una falta de proporcionalidad entre el objetivo que se persigue –la recaudación del impuesto– y el modo en que se opera. Aquél podría lograrse por otros medios, entre los que cabría incluir la simple obligación por parte del Juez de comunicar a la Administración tributaria la existencia del documento sin liquidar y, sin embargo, se establece una medida que por de pronto interfiere en el ejercicio del derecho fundamental, obstaculizando el derecho a la acción que forma parte del contenido esencial del mismo, y que implica una evidente reduplicación de los medios ejecutivos de la Administración –para cuyo ejercicio basta el conocimiento del hecho y las circunstancias de la omisión del pago del tributo– que desnaturaliza el ejercicio de la función jurisdiccional, haciendo tomar parte activa al órgano judicial en la gestión de la obligación tributaria pendiente y atribuyendo a dicha gestión un carácter preferente.” (STC 141/1988, FJ 8º).

(33) “Por último, no sólo los supuestos de hecho que se comparan no son homogéneos ni resulta injustificada o arbitraria la finalidad perseguida con la diferenciación normativa, sino que la medida adoptada por el legislador no es tampoco desproporcionada respecto de las consecuencias a que se llega. En este sentido, el art. 58.2.b) de la LGT introduce un incremento del 25% sobre el interés legal del dinero salvo que la Ley de Presupuestos Generales establezca uno diferente. **No puede razonablemente sostenerse que ese incremento porcentual sobre el interés legal resulte desproporcionado**, dados los tipos de interés existentes en el mercado financiero”. (STC 76/1990, FJ 9º) Nótese que no se está planteando una cuestión de igualdad, desde el momento en que la reacción del legislador –equiparar los tipos de demora aplicables a la Administración deudora a los que rigen para el contribuyente deudor– no ha alterado el planteamiento del problema. Más bien, lo que subyace en el recorrido argumental del Tribunal es el test de proporcionalidad en sus tres estadios: ¿es absolutamente inútil incrementar el tipo de demora aplicable a los contribuyentes como forma de desalentar su morosidad?; ¿es imprescindible adoptar dicha medida?; ¿es la menos gravosa entre las posibles?; ¿media una razón de equilibrio entre el objetivo que se pretende –el pronto pago de las deudas tributarias– y la disposición que se adopta –incrementar un 25% el tipo de interés legal del dinero?

2. EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN DERECHO TRIBUTARIO COMUNITARIO

2.1. La jurisprudencia comunitaria sobre proporcionalidad en el orden tributario

La jurisprudencia comunitaria sobre cuestiones tributarias en las que se ha recurrido al principio de proporcionalidad, en alguna de sus variantes, es abundantísima. A partir de las valiosas recopilaciones que al respecto se han elaborado (34) se pueden ordenar las resoluciones judiciales –sin ánimo exhaustivo– en diversos grupos –con un criterio que no va más allá de lo convencional y contingente– según la materia o el fundamento de las mismas.

– Proporcionalidad de la norma y tasa láctea suplementaria: Es este extraño instrumento financiero comunitario, que de tributario únicamente tiene el nombre, uno de los objetos de atención de la jurisprudencia comunitaria (35) y nacional cuya estructura y funcionamiento se ha sometido a un juicio de proporcionalidad en sentido estricto. A este respecto se ha querido ver en el mismo una vulneración del principio de no confiscatoriedad, por su manifiesta desproporción cuantitativa (36). En realidad, no sería difícil reconducir el análisis a una vulneración del principio de proporcionalidad por la desmesura de la sanción –en definitiva, es a lo que más se aproxima semejante figura– en relación al comportamiento del que trae causa.

– No discriminación: Es sabido, y excede el ámbito de este trabajo, que uno de los ejes argumentales más importantes del TJCE descansa sobre el principio de no discriminación. Son numerosas las resoluciones en las que, para evaluar si la discriminación es o no admisible, se procede a hacer un análisis de las medidas enjuiciadas en términos de proporcionalidad. En el ámbito tributario,

por ejemplo, este modo de razonar se ha utilizado en relación a la aplicación de sistemas diversos de atenuación de la doble imposición sobre dividendos, para los satisfechos por entidades residentes respecto de los abonados por entidades de otro Estado miembro (37).

– Libertades fundamentales de circulación: Otra línea de razonamiento en la que el TJCE ha utilizado el principio de proporcionalidad es, como no podía ser de otro modo, la referida a la ponderación de las normas estatales en cuanto que colisionen con las libertades de circulación, en cuya contraposición se viene asentando una jurisprudencia apreciablemente restrictiva.

Son frecuentes las resoluciones en las que se evalúa la proporcionalidad que media entre una medida que restringe las libertades fundamentales y las razones de interés general, de protección del medio ambiente (38), de preservación del derecho a la salud (39), de protección de las prestaciones sociales de los trabajadores (40), o de los derechos del consumidor (41), que se alegan por el Estado miembro. En definitiva lo que subyace en todas ellas es el principio de proporcionalidad como una variante de la ponderación de bienes e intereses a la que más arriba nos referíamos. Se trata, en definitiva, de ir resolviendo, caso a caso, si el perjuicio ocasionado en las libertades de los ciudadanos europeos guarda o no una relación de proporción cuando se compara con el bien que se trata de preservar por el Estado miembro, con la medida restrictiva.

A este respecto, es bien conocida en materia tributaria la jurisprudencia comunitaria que contrasta la admisibilidad de normas restrictivas que aducen como interés superior la protección de la recaudación o la coherencia del sistema tributario: unas veces entendiéndose que debiera de haberse elegido una técnica más respetuosa con las libertades

(34) Se han seguido en la selección, las recopilaciones de DOCAVO ALBERTI (1991); CAAMAÑO ANIDO y CALDERÓN CARRERO (1996) y (2000)/MARTÍN JIMÉNEZ; HERRERA MOLINA (DIR.), GARCÍA CARRETERO (COORD.) (2002) y (2003); así como los trabajos de VILLAR EZCURRA y HERRERA MOLINA (1999) y GRAU RUIZ (2005).

(35) STJCE 21/01/1992 (*Pressler*, C–319/90, aptdo. 12); STJCE 29/05/1997 (*Francia/Comisión*, C–69/94, aptdo. 38): “Para determinar si una disposición de Derecho comunitario, en particular en el sector de las organizaciones comunes de mercados agrícolas, es conforme con el **principio de proporcionalidad**, debe examinarse si las medidas establecidas por esa disposición sobrepasan los límites de lo adecuado y necesario para alcanzar el objetivo perseguido por la normativa infringida. En concreto, procede comprobar si las medidas que establece la disposición controvertida para realizar el objetivo perseguido se adecúan a la importancia de éste y son necesarias para alcanzarlo”.

(36) *Cfr.* FALCÓN Y TELLA (1997) y (1999) *passim*.

(37) “Si, pese a cuanto se ha comentado, existiera una justificación para defender la denegación del crédito sobre los dividendos entrantes, debe analizarse si la denegación «es de tal naturaleza que garantice la consecución del objetivo sin ir más allá de lo necesario para ese fin» (*Y/Riksskatteverket* C–436/00, apdo. 49) (...) Está claro que la mayor presión fiscal sobre los dividendos entrantes constituye una restricción en el sentido del artículo 56 del Tratado CE que afecta a los contribuyentes personas físicas que invierten en acciones extranjeras.” Comunicación de la Comisión de 19 de diciembre de 2003, sobre imposición de dividendos percibidos por personas físicas en el mercado interior (LCEur), en *QF*, núms. 3–4, 2004, pág. 54.

(38) STJCE 15/12/1976, C–118/75.

(39) C–178/84, pureza de la cerveza.

(40) STJCE 3/02/1982, *Seco/Evi* C–61,62/81.

(41) STJCE 25/02/1988, C–427/85, ejercicio abogacía.

comunitarias (42); otras, en sentido contrario, admitiendo la restricción como “*exigencia imperativa de interés general que supone dar coherencia al sistema tributario*” (43) o como medida imprescindible para evitar la evasión fiscal (44).

– Denegación de derechos en aras de la prevención del fraude: En la misma línea de razonamiento, pero más allá de las libertades de circulación, el Tribunal de Luxemburgo ha manejado el principio de proporcionalidad –al hilo de otras argumentaciones– a la hora de enjuiciar determinadas medidas nacionales de recepción de Directivas de armonización fiscal, o de Derecho comunitario de directa aplicación. A este respecto, y siempre en aras de un interés superior –la prevención del fraude– se aprobaban normas en cuanto a la estructura o la aplicación de los impuestos, en especial el IVA, que el Tribunal consideró posteriormente contrarias al Derecho comunitario por no guardar una relación de proporción el bien que se decía preservar con la limitación de los derechos reconocidos a los contribuyentes en las disposiciones armonizadoras.

Así, por ejemplo, se ha entendido como una excepción desproporcionada del derecho a la prueba, en determinados casos, la denegación del derecho a deducir o la retención cautelar de las cuotas a devolver, en materia de IVA (45); o, en el mismo impuesto, se han juzgado desmesuradas ciertas excepciones de las normas relativas a la configuración y valoración de la base imponible (46); bien conocida en España, el Tribunal ha juzgado contrarias al principio de proporcionalidad la limitación excesiva del derecho a deducir el IVA soportado con anterioridad al inicio de la actividad (47); también se ha juzgado desproporcionado dar por sentado que los

viajes a destinos turísticos en el extranjero, por definición, no pueden considerarse deducibles en los impuestos sobre la renta (48).

– Exigencias formales excesivas, innecesarias o gratuitamente gravosas que dificulten o hagan excesivamente difícil el ejercicio de sus derechos por los ciudadanos: En relación con la proyección del principio de proporcionalidad en la ordenación de las obligaciones de hacer y de los procedimientos tributarios –la limitación de costes indirectos a que alude el art.3.2 LGT– es abundante la jurisprudencia comunitaria que considera excesiva, inútil, innecesaria –en definitiva, contraria al principio de proporcionalidad– la normativa que exige de los ciudadanos hacer más de lo que justificaría el bien común al que su colaboración se ordena. Así, se afirma que el incumplimiento de obligaciones formales accesorias de contenido irrelevante no puede imposibilitar el ejercicio del derecho principal (49); que no se ajusta a Derecho la restricción desmedida del derecho a presentar declaraciones aduaneras (50); o que no obedece a una razón de proporción la normativa que ordena el deber de facturar (51).

– La devolución de los ingresos indebidos por infracción del Derecho comunitario como parte integrante del estatuto del contribuyente:

Mención especial merece en lo relativo al uso que del principio de proporcionalidad ha hecho el Tribunal de Luxemburgo en el orden tributario lo atinente a la ordenación del derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos y del procedimiento a tal efecto previsto en los ordenamientos nacionales. Es cuestión que, lógicamente, preocupa a la jurisprudencia comunitaria el que sus pronunciamientos sean efectivamente cumplidos, que los Estados miembros comprendan que el incumplimiento del Derecho comunitario tiene un coste. Es crítico, en este sentido, que, en materia tributaria, la ordenación del régimen jurídico del derecho a obtener la devolución de lo que ha sido declarado como pago indebido permita al contribuyente obtener una satisfacción efectiva de sus pretensiones –un ejercicio real de su derecho.

(42) “...pueden concebirse otros sistemas más transparentes y que pueden también llenar la laguna fiscal que invoca el Gobierno sueco, siendo menos restrictivos de la libre prestación de servicios.” (STJCE 28/04/1998, *Jessica Safir*, C-118/96, apdo. 34). En el mismo sentido *cfr.* también SSTJCE 26/06/2003, *Försäkringsaktiebolaget*, C-422/01, 3/10/2002, *Danner*, C-136/00, 29/05/1997, *Siegfried Klatner/ellinigo Dimosio*, Estado helénico, C-389/95, y 15/06/1999, *Proceso penal contra S. Heinonen*, C-394/97.

(43) STJCE 28/01/1992, *Bachman*, C-204/90.

(44) STJCE 23/02/1995, *Aldo Bordesca & Mari Mellado*, C-358/93 y C-416/93; STJCE 14/12/1995, *Sanz de Lera*, C-163/94, 165/94 y 250/94.

(45) STJCE 18/12/1997, *Molenheide*, C-286/94, 340/95, 401/95 y 47/96.

(46) STJCE 12/07/1988, *Direct Cosmetics Ltd. y Laughtons Photographs Ltd.*, C-138/86 y C-139/86; STJCE 21/04/2005, *Finanzamt Bergisch Gladbach y HE*, C-25/03.

(47) STJCE 11/06/1991, *Lennartz*, C-97/90; STJCE 26/02/1996, *INZO*, C-110/94. *Cfr.* FALCÓN Y TELLA (1996), *passim*. En este caso, el principio de neutralidad tuvo mayor ponderación en la medida de los intereses en juego que la protección de las Administraciones tributarias frente al riesgo del fraude o abuso de la medida interna.

(48) STJCE 28/10/1999, *Skatteministeriet vs Bent Vestergaard*, C-55/98.

(49) STJCE 20/02/1979, C-122/78: no presentación en plazo del justificante de haber satisfecho una caución.

(50) STJCE 9/02/1994, *Comisión/Italia*, C-119/92.

(51) STJCE 9/06/1992, *Comisión/España*, C-96/1991; STJCE 14/07/1998, *Jeunehomme*, C-123/87; STJCE 5/12/1996, *Reisdorf*, C-85/95, factura original o medio alternativo; STJCE 13/12/1989, *Genius Holding*, C-342/87, sin que haya de prevalecer la realidad formal sobre la material.

Es por ello por lo que el Tribunal ha prestado especial atención al régimen jurídico de la devolución de ingresos indebidos, procurando asegurar que exista un equilibrio, una proporción, en lo que se exige del ciudadano para hacer valer sus derechos. En velar porque los derechos de los contribuyentes no se condicionen de forma inaceptable. Así las cosas –y vinculado al principio de no discriminación– se ha afirmado el derecho del ciudadano a un procedimiento homogéneo y equivalente al que se aplica en Derecho interno, cuando la declaración del carácter indebido del ingreso deriva de un procedimiento comunitario, sin que sea de recibo que en estos casos la tramitación sea desproporcionadamente más gravosa (52); se ha asentado que es una restricción desmesurada de los derechos del ciudadano el que la devolución se limite a quienes hubieran recurrido (53); y se ha considerado –principio de efectividad– que los plazos que rigen la interposición y tramitación del recurso no pueden ser tan disparatados que hagan imposible el ejercicio efectivo del derecho (54). Sin que quepa, además, condicionar el ejercicio del derecho a la prueba de que los tributos declarados indebidos no han sido repercutidos (STJCE 25/02/1988, *Jules Bianco*, C–278/85, 331/85, y 376/85).

– Proporcionalidad de la “sanción”: Como se ha hecho notar, es en el ámbito del Derecho sancionador en el que comenzó a forjarse el principio de proporcionalidad y, no podía ser menos, en esta materia también la jurisprudencia comunitaria ha tenido oportunidad de hacer uso del mismo en sus pronunciamientos. Así, por ejemplo, se ha considerado que la sanción prevista para el incumplimiento de una obligación accesoria no puede ser más grave que la ligada al ilícito cometido en relación con la obligación principal (55); que las sanciones relativas a entrada de bienes no pueden ser desproporcionadamente rigurosas, en relación con las internas (56); lo que se ha dado en llamar “*principio de proporcionalidad efectiva*”, que las sanciones por el incumplimiento de la normativa comunitaria han de tener un carácter efectivo, proporcionado y disuasorio (57); “*que las medidas administrativas o sancionadoras no deben sobrepasar lo estrictamente necesario para alcanzar los objetivos perseguidos, y la sanción no debe ser tan desproporcionada con*

relación a la gravedad de la infracción que constituya un obstáculo a las libertades reconocidas en el Tratado” (58).

– Proporcionalidad en la implementación de las cláusulas anti-abuso: También en la aplicación de las cláusulas anti-abuso contenidas en las Directivas de armonización fiscal, el TJCE ha entendido que corresponde a los Estados miembros determinar los procedimientos internos necesarios para dar amparo a las Directivas, pero respetando el principio de proporcionalidad (59).

2.2. El principio de proporcionalidad en el Tratado por el que se establece una Constitución para Europa

Hasta aquí hemos abordado la configuración, contenido y fundamentos del principio de proporcionalidad, así como la utilización y formulación que del mismo que se ha venido haciendo por la jurisprudencia comunitaria. Sin perjuicio del buen fin que en última instancia tenga el Tratado por el que se establece una Constitución para Europa, nos ha parecido oportuno cerrar esta primera parte del trabajo con una relación de los preceptos de dicho texto normativo en los que se pueden reconocer –en sus diversas vertientes y acepciones– manifestaciones del principio o criterio de proporcionalidad:

Art. I.3. **Objetivos de la Unión:** “*La Unión perseguirá sus objetivos por los medios apropiados, de acuerdo con las competencias que se le atribuyen en la Constitución*”.

Art. I.5.2. **Relaciones entre la Unión y los Estados miembros:** “*Los Estados miembros ayudarán a la Unión en el cumplimiento de su misión y se abstendrán de toda medida que pueda poner en peligro la consecución de los objetivos de la Unión*”.

Art. I.11.1. **Principios fundamentales:** “*La delimitación de las competencias de la Unión se rige por el principio de atribución. El ejercicio de las competencias de la Unión se rige por los principios de subsidiariedad y proporcionalidad*”.

Art. I.11.4. **Principios fundamentales:** “*En virtud del principio de proporcionalidad, el contenido y la forma de la acción de la Unión no excederán de lo necesario para alcanzar los objetivos de la Constitución*”.

(52) STJCE 24/03/1988, *Comisión/Italia*, C–104/86.

(53) STJCE 2/02/1988, *Bruno Barra*, C–309/85.

(54) STJCE 15/09/1998, *Edilizia industriale Siderurgica Srl. (Edis)/Ministero delle Finanze*, C–231/96 y 260/96). Cfr. VILLAR EZCURRA y HERRERA MOLINA (1999) pág. 12, not. 20, pág. 24 y ss., jurisprudencia y bibliografía allí citada.

(55) STJCE 24/09/1985, *Man (Sugar)*, C–181/84.

(56) SSTJCE 26/10/1995, *Siesse*, C–36/94 y 25/02/1998, *Drexel*, C–299/86.

(57) SSTJCE 21/10/1989, *Comisión/Grecia*, C–68/88 y 8/06/1994, *Comisión/Reino Unido*, C–382/92.

(58) STJCE 12/07/2001 *Paraskevas Louloudakis/Elliniko Dimosio*, C–262/99.

(59) STJCE 17/07/1997, *Leur-Bloem*, C–28/95.

*“Las instituciones aplicarán el principio de **proporcionalidad** de conformidad con el Protocolo sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad”.*

Art. I.38.1. **Principios comunes de los actos jurídicos de la Unión:** *“Cuando la Constitución no establezca el tipo de acto que deba adoptarse, las instituciones decidirán en cada caso conforme a los procedimientos aplicables y al principio de **proporcionalidad** contemplado en el artículo I.11”.*

Art. II.101.1. **Derecho a una buena administración:** *“Toda persona tiene derecho a que las instituciones, órganos y organismos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un **plazo razonable**”.*

Art. II.107. **Derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial:** *“Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa y públicamente y dentro de un **plazo razonable** por un juez independiente e imparcial, establecido previamente por la ley”.*

Art. II.109.3. **Principios de legalidad y de proporcionalidad de los delitos y las penas:** *“La intensidad de las penas no deberá ser **desproporcionada** en relación con la infracción”.*

Art. II.112.1. **Alcance e interpretación de los derechos y principios:** *“Cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por la presente Carta deberá ser establecida por la ley y respetar el contenido esencial de dichos derechos y libertades. Dentro del respeto del principio de **proporcionalidad**, sólo podrán introducirse limitaciones cuando sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás”.*

Art. III.130.4 (Tít. III: Políticas y acciones internas; Cap. I: Mercado interior; Secc. 1ª) **Establecimiento y funcionamiento del mercado interior:** *“Al formular sus propuestas para la consecución de los objetivos enunciados en los apartados 1 y 2, la Comisión tendrá en cuenta la magnitud del esfuerzo que determinadas economías, que presenten un nivel de desarrollo diferente, tendrán que realizar para el establecimiento del mercado interior y podrá proponer las **medidas adecuadas**.”*

*Si dichas medidas adoptan la forma de excepciones, deberán tener carácter temporal y **perturbar lo menos posible** el funcionamiento del mercado interior”.*

Art. III.184.1 (Tít. III; Cap. II: Política económica y monetaria; Secc. 2ª) **Política económica:** *“Los Estados miembros evitarán **déficit públicos excesivos**”.*

3. LA ASISTENCIA MUTUA TRIBUTARIA A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

Llega ahora el momento de aplicar los planteamientos formulados sobre el principio de proporcionalidad a la asistencia mutua tributaria, que tan importante se está manifestando para la realización del mercado interior, pues por mucho que se avance en cuestiones de armonización del Derecho sustantivo o material, la armonización fiscal no podrá ser realmente efectiva sin un sistema aplicativo, igualmente armonizado en sus aspectos esenciales.

El interés específico del tema para el éxito de la aplicación de las Directivas 2003/48/CE y 2003/49/CE, de 3 de junio, sobre fiscalidad del ahorro y sobre el régimen aplicable a los pagos de intereses y cánones, es indudable, pues una buena comunicación–información entre las Administraciones de los Estados miembros es la clave del logro de los objetivos perseguidos en ambos casos.

De una forma mucho más clara que en lo que a intereses y cánones entre empresas asociadas se refiere, la Directiva 2003/48/CE, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, regula el intercambio automático de información (art. 9) estableciendo para el mismo la aplicación de la Directiva 77/799/CEE sobre asistencia mutua, con el objetivo final de lograr la imposición efectiva de los pagos de intereses en el Estado miembro de residencia fiscal del beneficiario efectivo (60). Se hace recaer, con ello, el éxito de la armonización de la fiscalidad del ahorro en el instrumento del intercambio de información canalizado jurídicamente por una vía ya ensayada, la asistencia mutua, pero insistiendo en la automaticidad del sistema, opción que hasta ahora ha sido escasamente utilizada. Como se ha hecho notar, la Directiva despliega su eficacia, en un doble plano: *“obliga al intercambio automático de datos y exige la armonización previa de las potestades internas de obtención de la información imprescindible para eliminar las distorsiones”* (61), en términos conformes a los principios de subsidiariedad y proporcionalidad pues la incidencia de la intervención comunitaria sobre

(60) Cfr. Considerando 14 de la Directiva 2003/48/CE.

(61) CORDERO GONZÁLEZ (2005). A juicio de la autora, “tal solución constituye la más ambiciosa de entre las planteadas hasta el momento, tanto desde el punto de vista del respeto a los principios materiales de justicia tributaria como por la carga administrativa que implica su ejecución”, págs. 2257 y 2259.

los ordenamientos internos y las normas internacionales es la más leve posible, tanto por la magnitud de las reformas a realizar como por el número de países obligados a llevarlas a cabo. Es importante dejar constancia del buen número de Canjes de Notas que ya se han publicado por las que Reino Unido y Holanda se comprometen con España a que sus distintos territorios dependientes garantizarán el intercambio automático de información sobre los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (62).

No obstante, en nuestra opinión, sólo si los procedimientos concretos de la asistencia mutua respetan el principio de proporcionalidad, ese éxito podrá también ser medido en términos de justicia tributaria, que se construye no tan solo desde la ordenación material de los tributos sino también desde los procedimientos mediante los que se aplican. Por ello, las deficiencias que se detecten habrían de ser corregidas con las modificaciones que sean necesarias en el régimen jurídico de la asistencia mutua.

Desde este contexto particular, y también desde una consideración más amplia, la asistencia mutua se está convirtiendo en la pieza clave del éxito de las Directivas comunitarias de armonización fiscal, pues comporta un conjunto de actuaciones y procedimientos dirigidos a permitir que las distintas Administraciones de los Estados miembros de la Unión Europea puedan lograr y garantizar el cobro de los créditos públicos. La colaboración inter-administrativa así planteada se traduce en diversas actuaciones dirigidas todas ellas a favorecer una mejor liquidación y recaudación de los tributos debidos a cualquiera de las Administraciones implicadas, actuaciones tales como el intercambio de información o la petición de adopción de medidas cautelares (63).

Hace ya tiempo que la Comisión Europea reconocía (64), que no debe pasarse por alto que durante los últimos años, los responsables de las políticas fiscales de la Unión Europea han centrado principalmente su interés en la estabilización de las recaudaciones tributarias de los Estados miembros; y recordaba también que en particular, se han aplicado los elementos esenciales del Código de Conducta en materia de tributación de sociedades.

Pero la misma Comisión Europa ha confesado que ha llegado ya el momento en que es necesario "*poner mucho más énfasis en las preocupaciones de los contribuyentes comunitarios*" (65), dando paso a una nueva óptica, a un nuevo planteamiento también para la asistencia mutua, que se presenta como una oportunidad para alcanzar un catálogo de derechos y garantías de los contribuyentes europeos no sólo en el ámbito general de la aplicación de los tributos, sino en el concreto y particular ámbito de los diversos procedimientos que se integran en lo que se conoce como asistencia mutua, donde tanto se ha puesto críticamente de manifiesto el escaso papel que hasta el momento se reconoce al particular en quien finalmente inciden los procedimientos y actuaciones (66). Pero, eso sí, todas estas consideraciones se enmarcan en un planteamiento sistemático de mayor calado proyectado a largo plazo (67).

Históricamente, se impulsó en el ámbito comunitario el establecimiento de un sistema de cooperación estrecha y duradera entre las Administraciones de los Estados miembros comenzando por el ámbito aduanero y la fiscalidad indirecta, con la idea de garantizar que la supresión de

(63) Sobre el concepto de asistencia mutua, *cfr.* GRAU RUIZ (2000), pág. 3. En el ámbito tributario se distinguen dos formas de asistencia administrativa, a saber, asistencia para la liquidación, limitada normalmente al intercambio de información y asistencia en la recaudación, que a su vez presenta cuatro modalidades según la actuación solicitada: transmisión de información (cuando se solicitan datos útiles para la recaudación de las deudas tributarias); notificación (cuando previa solicitud se comunican los actos y resoluciones relativos a la recaudación a sus destinatarios en otro Estado); recaudación de créditos que consten en títulos ejecutivos no recurridos en el momento de solicitar la asistencia, habiéndose agotado las vías internas de recaudación y la adopción de medidas cautelares en la medida en que la legislación del Estado requerido las admita, *ibid.* págs. 81-82.

(64) Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, "Un mercado interior sin obstáculos vinculados al impuesto de sociedades: logros, iniciativas actuales y retos pendientes", de 24 de noviembre de 2003, COM (2003) 726 final, págs. 5 y 6.

(65) Comunicación de la Comisión de mayo de 2001, "Política Fiscal en la Unión Europea - Prioridades para los próximos años", COM (2001), 260.

(66) *Cfr.* GRAU RUIZ (2000), pág. 86. CALVO VÉRGEZ (2003), pág. 69 así como bibliografía citada.

(67) Comunicación sobre el mercado interior *cit.*, pág. 6.

(62) Así, la aplicación provisional del Canje de Notas de 26 de noviembre de 2004 y 11 de abril de 2005, entre el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en nombre de las Islas Vírgenes y el Reino de España; de 26 de noviembre de 2004 y 18 de febrero de 2005, entre la Isla de Man y el Reino de España; de 26 de noviembre de 2004 y 4 de abril de 2005, entre el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en nombre de las Islas turcas y Caicos y el Reino de España (todas ellas publicadas en el BOE de 29 de junio de 2005); de 26 de noviembre de 2004 y 12 de abril de 2005, entre los Países Bajos, en nombre de las Antillas holandesas y el Reino de España; de 26 de noviembre de 2004 y 14 de febrero de 2005, entre el Reino de España y la Isla de Jersey; de 26 de noviembre de 2004 y 17 de febrero de 2005, entre el Reino de España y la Isla de Guernsey; de 26 de noviembre de 2004 y 21 de enero de 2005, entre el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en nombre de Anguila y el Reino de España (todas ellas publicadas en el BOE de 30 de junio de 2005).

los controles fiscales fronterizos (asociada al mercado interior) no fomentara el fraude y las distorsiones de competencia. Las primeras medidas normativas adoptadas lo fueron sobre la base jurídica referida a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas y regularon los ingresos adscribibles al sistema de recursos propios. Poco a poco, sin embargo, se fue ampliando el ámbito objetivo de la colaboración administrativa y se fueron también perfeccionando las vías y los cauces, que enseguida se demostraron más ventajosos que las conocidas y ensayadas cláusulas de intercambio de información contenidas en los Tratados de doble imposición. Así por ejemplo, con la aprobación del Reglamento 218/92 del Consejo (68) (hoy Reglamento 1798/2003) se permitió el establecimiento en cada Estado de una base electrónica de datos en la que estos podían almacenarse, posibilitando tratar la información recogida de conformidad con la Directiva 77/799/CEE sobre asistencia mutua (69).

En el orden jurídico interno, el procedimiento de asistencia mutua en materia recaudatoria se regula específicamente por el Real Decreto 704/2002 (70) y la Orden ministerial que lo desarrolla, siendo de aplicación también la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Recaudación. La Orden de desarrollo prevé normas detalladas para la tramitación de las peticiones de información, notificación, adopción de medidas cautelares y cobro de créditos. Concreta también las normas para la conversión de monedas, la transferencia de las cantidades cobradas, y fija una cantidad mínima para los créditos que pueden dar lugar a una petición de asistencia (1.500 euros) así como la forma de transmisión de las

comunicaciones entre autoridades. De otro lado, es norma complementaria el Real Decreto 1326/1987 de 11 de septiembre, que establece el procedimiento general de aplicación de las Directivas comunitarias sobre intercambio de información (71).

Pues bien, la aprobación de nuevas Directivas sobre asistencia mutua [Directiva 2004/56/CE (72) y Directiva 2004/106/CE (73)] que desde la consideración a la lucha contra la defraudación de impuestos, ponen el acento en la necesidad de *principios comunes* para el refuerzo de la colaboración entre Administraciones fiscales en la Comunidad, así como entre éstas y la Comisión, y la incorporación que en España se ha hecho por parte del Real Decreto 161/2005 (74) para la regulación del intercambio de información, dan un paso importante –aunque aún insuficiente– en la formulación de los *principios rectores* de la asistencia mutua en materia de gestión y recaudación tributaria. Las nuevas Directivas pretenden dar respuesta al cambio sustancial de circunstancias en las que las Administraciones tributarias de los Estados miembros deben luchar contra el fraude fiscal, y, en consecuencia, suponen una revisión de los instrumentos sustentados hasta ahora, haciendo suyas algunas de las recomendaciones del Grupo *ad hoc* “Fraude fiscal”, constituido en el seno del Consejo.

Así, el Real Decreto 161/2005 incorpora en su artículo 2 el principio de *actuación por cuenta propia*, según el cual la Administración tributaria no debe dar un tratamiento distinto, por razones de derecho o de

(71) El Real Decreto 1326/1987 ha sido modificado en distintas ocasiones para incorporar las nuevas Directivas comunitarias: por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, para dar cabida a los impuestos especiales en su ámbito de aplicación, por el Real Decreto 1408/2004, de 11 de junio para ampliar el ámbito del intercambio de información a los impuestos que gravan la renta o el patrimonio, así como a los impuestos especiales de fabricación y el impuesto sobre las primas de seguros, y por el Real Decreto 161/2005 al que nos referiremos específicamente con mayor detalle.

(72) Directiva de 21 de abril de 2004 por la que se modifica la Directiva 77/799/CEE relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, de determinados impuestos sobre consumos específicos y de los impuestos sobre las primas de seguros (DO L 127, de 29 de abril de 2004, pág. 70).

(73) Directiva de 16 de noviembre de 2004, por la que se modifica la Directiva 77/799/CEE, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, de determinados impuestos sobre consumos específicos y de los impuestos sobre las primas de seguros, y la Directiva 92/12/CEE, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DOCE L 359, de 4 de diciembre de 2004, pág. 30).

(74) Este Real Decreto 161/2005, de 11 de febrero, modifica el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Europea sobre intercambio de información tributaria (BOE núm. 37, de 12 de febrero de 2005).

(68) Reglamento de 27 de enero de 1992 (DO L 21, de 1 de febrero de 1992).

(69) Esta Directiva de 29 de diciembre de 1977 (DO L 336, de 27 de diciembre de 1977, pág. 15) toma como punto de partida la insuficiencia de las medidas nacionales para resolver el problema del fraude y de la evasión fiscal, y constituye la primera medida normativa de aplicación de la asistencia mutua en materia de recaudación, regulando tanto el intercambio de información previa solicitud (artículo 2), como el intercambio automático (artículo 3) y el intercambio espontáneo (artículo 4). No obstante, al ser el Reglamento 1798/2003 el instrumento jurídico único para la cooperación administrativa en el ámbito del IVA, la Directiva 77/799/CEE sobre asistencia mutua en impuestos directos e indirectos ha dejado de ser de aplicación respecto al IVA. Para los créditos resultantes de operaciones que forman parte del sistema de financiación del FEOGA así como a las exacciones reguladoras agrícolas y los derechos de aduana sigue siendo aplicable la Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1978 (DO L 73/18, de 19 de marzo de 1976).

(70) Real Decreto 704/2002 de 19 de julio, por el que se incorporan las modificaciones determinadas Directivas comunitarias sobre asistencia mutua en materia de recaudación (BOE de 1 de agosto de 2002) que se desarrolla en la Orden ministerial 2324/2003, de 31 de julio de 2003 (BOE de 19 de agosto de 2003).

práctica administrativa, a las peticiones de información de otros Estados miembros que a las propias actuaciones de captación de información que realice por propósitos meramente internos.

Este principio supone no sólo que cada autoridad competente aplique la debida diligencia en la recopilación de información, sino que en cada Estado miembro el conjunto de disposiciones que regulen las actuaciones de captación de información de las Administraciones tributarias sea único, sin distinguir si la captación se realiza a efectos internos o a solicitud de la autoridad competente de otro Estado.

Se trata de un principio formulado de forma semejante a cómo el Tribunal de Justicia comunitario ha elaborado el principio de *equivalencia* en los asuntos que versan sobre devoluciones tributarias que traen causa de una infracción al Derecho comunitario, conforme al cual los procedimientos internos aplicables para hacer efectivas las devoluciones deben ser equivalentes a los aplicados en caso de infracción de normas nacionales. Sólo así podrá ser efectiva la aplicación del Derecho comunitario y superarse la tradicional reciprocidad en la prestación de asistencia y colaboración para hacer realidad el calificativo de *mutua*.

Pero también se observa cierto paralelismo con la formulación de otros principios jurisprudenciales comunitarios en el tratamiento que se hace en materia de notificaciones. Así, la norma española incorpora la asistencia mutua en materia de notificaciones para los actos de aplicación de los tributos e imposición de sanciones en otros Estados miembros, trasladando en materia de asistencia mutua y de actos tributarios, lo que en Derecho comunitario se conoce como la teoría del reconocimiento mutuo, la estrategia "*Cassis de Dijon*" al regular el régimen de las notificaciones sin que pueda cuestionarse la legalidad del acto administrativo cuya notificación se ha de practicar en España conforme a la legislación española, a requerimiento de la autoridad competente de otro Estado miembro. Ha de advertirse que el reconocimiento y la ejecución de actos administrativos de un Estado por parte de otro es una posibilidad poco conocida, siendo el ámbito tributario la excepción a la regla general. Es el artículo 10 del Real Decreto español, el que incorpora la asistencia mutua en materia de notificaciones a tales actos, lo que en sí mismo ya es una novedad puesto que hasta ahora las medidas de asistencia se centraban en la transmisión de información. Se opta por la realización de tales notificaciones con arreglo a la normativa que regule las mismas en el Estado miembro requerido, tanto al amparo de lo dispuesto por la propia Directiva como por el principio de actuación por cuenta propia. Y el artículo 11 hace lo propio con relación a la regulación positiva necesaria para la mejor realización de controles

simultáneos en varios Estados miembros.

De otro lado, la nueva redacción del artículo 8 del Real Decreto 1326/1987 que recoge la obligación de secreto de las informaciones obtenidas por la Administración tributaria y la aplicación de tales datos a los fines encomendados a la Administración tributaria, amplía la posibilidad de utilización "*para la comprobación o liquidación de las medidas, exacciones, cánones, derechos, impuestos y demás créditos recogidos en el Real Decreto 704/2002, de 19 de julio*", en otras palabras, para la asistencia mutua en materia recaudatoria.

¿Cómo conjugar en la necesidad de fijar los principios reguladores de la asistencia mutua, el principio de *reconocimiento mutuo* y el principio de *actuación por cuenta propia* con el principio de *proporcionalidad*? ¿Qué se ha de pedir a los procedimientos de asistencia mutua para que sean justos en términos de proporcionalidad?

En nuestra opinión, los ámbitos en que juegan tales principios son distintos aunque se sitúan todos ellos en la esfera procedimental o formal. El TJCE ha tenido ocasión de ir asentando cuáles son los principios aplicables a la asistencia mutua. A modo de ejemplo (75), cabría citar los principios de limitación de arbitrariedad fiscal en el funcionamiento de la asistencia mutua, no discriminación fiscal, equiparación entre los créditos tributarios comunitarios y nacionales (constituyendo una excepción el reconocimiento de privilegios) o aquellos otros principios que emanan de la configuración de un Derecho Administrativo Europeo, entre los que estarían el principio de legalidad, el derecho de defensa que exige el derecho de audiencia en los procedimientos administrativos y la necesidad de motivar las resoluciones administrativas, o el mismo principio de proporcionalidad.

El principio de proporcionalidad exige —como ha sido expuesto en apartados anteriores— ponderar los medios empleados para conseguir el fin pretendido, evitando un sacrificio innecesario o indebido de los derechos fundamentales. ¿Puede decirse que si el principio de proporcionalidad se ha respetado en los procedimientos de los que emana el acto de un Estado que pretende ser eficaz con la notificación en otro Estado, la asistencia mutua respeta este principio? En nuestra opinión, una respuesta afirmativa sin matices constituiría un error. Piénsese, que la asistencia mutua se canaliza jurídicamente por muy diversas vías y comporta diversas medidas y actuaciones y para cada una de ellas es exigible que actúe el principio de

(75) Seguimos la selección de GRAU RUIZ (2000), págs. 200–204.

proporcionalidad y sirve como patrón de medida el “*test alemán*”.

El principio de proporcionalidad aplicado a la asistencia mutua opera como criterio para valorar la acción administrativa justa. En el ámbito de los intercambios de información por cláusulas convencionales, el principio de proporcionalidad ha servido para fundamentar demandas de responsabilidad patrimonial. Así por ejemplo, la sentencia del Tribunal de Primera Instancia de Bruselas 5 de septiembre de 1980, en el ámbito de la asistencia mutua, negaba la utilidad y la proporcionalidad de un requerimiento de intercambio de información de las autoridades belgas a las italianas en el marco del convenio de doble imposición (art. 26), cuando cabía esperar que los clientes italianos interrogados fueran a negar haber percibido cualquier comisión (76). En este caso, la transmisión de información entre las autoridades fiscales belgas e italianas fue nefasta para la sociedad belga que perdió el mercado italiano al considerar los clientes italianos que la sociedad les había denunciado. El Tribunal, rechazando las tesis de la Administración belga, afirmó que *quien ejerce un derecho ha de hacerlo con prudencia y debe abstenerse de perjudicar inútilmente los derechos de terceros* y entendió que el Fisco podría al menos haber preguntado al contribuyente si prefería pagar impuestos en Bélgica por las comisiones secretas, pues el art. 26 del Convenio *confiere una posibilidad que no debe la Administración necesariamente ejercitar* (77) (la cursiva es nuestra), y en consecuencia, admitió la demanda de responsabilidad patrimonial de la Administración. También en términos de eficacia y de costes administrativos la medida era probablemente innecesaria y desproporcionada aplicando los mismos argumentos

(76) Cfr. GRAU RUIZ (2000), pág. 202. Agradecemos a la profesora GRAU el material suministrado a propósito de esta sentencia. También los tribunales norteamericanos ofrecen argumentos para rechazar las peticiones de información, aunque generalmente sobre la base de la falta de reciprocidad en los efectos de los intercambios de información, debido fundamentalmente a la diferente estructura de los sistemas de información, y todo ello en el marco de los Convenios de Doble imposición (*vid.* como ejemplo el caso *Gilbertson*, de 23 de marzo de 1979, o los casos *Stuart* de 28 de febrero de 1989 y *Montreal Aluminium* de 4 de julio de 1991 sobre la expansividad de las leyes norteamericanas de suministro de información si el requerimiento de información procede del país que pretende hacer efectiva la cláusula de intercambio de información del Convenio).

(77) Se planteaba también en este caso un problema de revelación de secretos comerciales y profesionales. Además, la sociedad belga puso de manifiesto que si el Fisco belga no quería admitir la realidad de los pagos, hubiera preferido pagar sobre comisiones no declaradas en vez de perder su mercado italiano. Antes de solicitar información a otro Estado, la Administración belga debería de haberse preguntado si sus intereses justificaban tal requerimiento de información.

que tuvo en cuenta el Tribunal. En definitiva, en el caso contemplado existía un medio menos gravoso para obtener el resultado pretendido que el que finalmente adoptó la Administración.

En el marco de la asistencia mutua comunitaria, la STJCE de 14 de mayo de 1996 (78) también se refiere al principio comunitario de proporcionalidad alegado por las partes para deslegitimar una recaudación *a posteriori* de derechos aduaneros, cuando como consecuencia de un error de las autoridades competentes los derechos no fueron percibidos en el momento de la importación, habiendo actuado los agentes afectados de buena fe. La proporcionalidad —dijo en este caso el TJCE— exige que no se practique en estos casos la recaudación (79).

Así pues, retomando la pregunta que nos formulábamos al inicio de este trabajo ¿qué es razonable, equilibrado, proporcionado esperar de las distintas Administraciones tributarias en términos de asistencia mutua? A las Administraciones requirentes de peticiones de asistencia de información les es exigible la valoración previa —y si acaso el control previo— de si la información que solicitan y que pone en marcha el mecanismo de asistencia mutua es inapropiada o inútil. Si no lo es, se ha de ponderar su necesidad, y por último, si es necesaria, se ha de ponderar en qué medida el beneficio que de la misma se puede derivar es aceptable en relación con el coste o daño que comporta o pueda provocar.

Es en este punto, donde necesariamente hemos de conectar la proporcionalidad en sentido estricto con la ausencia de disposiciones normativas de carácter protector de los derechos del sujeto pasivo, que ha sido calificada de “*muy considerable, por no decir absoluta*” (80). No se prevé en la normativa interna la comunicación al interesado del tráfico de información de que van a ser objeto sus datos, con lo que las posibilidades de defensa frente a posibles errores o irregularidades ciertamente son mínimas. La situación descrita contrasta con la de otros países (81) y sobre

(78) *The Queen c. Comisioners of Customs & Excise, ex parte Faroe Seafood Co. Ltd. Foroya Fiskasola L/F y Arthur Smith*, C-153/94 y C-204/94.

(79) No fue así como ocurrió en el asunto enjuiciado, pues entiende el Tribunal que en este tipo de supuestos incumbe a los agentes económicos profesionales en el marco de sus relaciones contractuales, las disposiciones necesarias para precaverse contra tales riesgos, *Vid.* CAAMAÑO ANIDO, CALDERÓN CARRERO, MARTÍN JIMÉNEZ, (2000) pág. 1355.

(80) CALVO VÉRGEZ (2003), pág. 77.

(81) No en todos los países la autoridad requerida está obligada a notificar a los interesados antes de responder a una petición de información pero en algunos casos, se trata de una facultad discrecional, y en otros sí está prevista algún tipo de notificación, como en Alemania, Luxemburgo, Portugal, Holanda, Suecia, Suiza y los Estados Unidos.

todo con los principios que han de regir las actuaciones administrativas, que no garantizan los principios básicos contenidos en el art. 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, a saber, procedimientos justos y públicos en un plazo razonable, audiencia al interesado y posibilidad de apelar en última instancia ante un Tribunal que pueda controlar las resoluciones administrativas. Los tres derechos que se reclaman en el marco de la asistencia mutua (de notificación, consulta e intervención) (82) no aparecen, en nuestra opinión, garantizados suficientemente por la normativa española sobre intercambio de información y asistencia mutua, ni en términos generales, ni en términos que permitan no lesionar el principio de proporcionalidad.

La Orden de 31 de julio de 2003 recoge (Capítulo II, artículo 6) las excepciones que permiten a la AEAT como autoridad requerida negarse a transmitir la información solicitada, a saber, cuando su comunicación fuese susceptible de perjudicar la seguridad o el orden público del Estado, cuando revele un secreto comercial, industrial y profesional y cuando no estuviese en condiciones de obtener dicha información para el cobro de créditos similares nacidos en el territorio nacional. También prevé la posibilidad de inadmitir peticiones de cobro o adopción de medidas cautelares remitidas por la autoridad requirente cuando, debido a la situación del deudor, el cobro pueda crear dificultades económicas y sociales graves en España (capítulo I, artículo 6), pero en ningún caso garantiza la intervención del particular interesado para la defensa de sus derechos.

En definitiva, de acuerdo con la regulación comunitaria y española de los procedimientos y actuaciones de asistencia mutua en relación con las peticiones de información, solicitudes de notificación, solicitudes de adopción de medidas cautelares y petición de cobro de créditos, el procedimiento concreto cuando la autoridad española tenga la condición de "autoridad requerida" no prevé que el interesado intervenga en el momento en que pueden detectarse los errores, ni cuestione la validez del acto que se pretende notificar, estando por el contrario regulada la obligación de que se inadmita cualquier reclamación o recurso que pueda plantearse en tal sentido, y se archive sin más trámites. También se dispone que el crédito y el título ejecutivo que permite el cobro o la adopción de medidas cautelares sólo pueden ser impugnados en sede de la autoridad requirente.

Otras cuestiones son también relevantes en términos de proporcionalidad. Una de las dimensiones

del principio –como hemos visto– es el término de los procedimientos, término que ha de ser razonable. En este sentido, el art. 5 de la Directiva 77/799 relativa a la asistencia mutua se preocupa de establecer que "*la autoridad competente del Estado miembro que deba facilitar informes en virtud de los artículos precedentes procederá a su transmisión lo más rápidamente posible*" (la cursiva es nuestra) y que "*en caso de dificultades o cuando se negare a facilitar tales informes, dicha autoridad competente deberá informar de ello inmediatamente a la autoridad solicitante, indicando la naturaleza de las dificultades o las razones de su negativa*".

Es exigible en cumplimiento del precepto y para la efectividad del principio de proporcionalidad, que los Estados miembros arbitren un sistema de transmisión de información que evite dilaciones innecesarias por razón de competencia material, objetiva o territorial en el ámbito de la aplicación de los tributos. Así, por ejemplo, en el sistema español habría que evitar que la delimitación competencial en el marco de los tributos cedidos pudiera retrasar la transmisión de información hacia las autoridades fiscales de otros Estados o incluso que el sistema general de transmisión de informaciones en una Administración tributaria descentralizada dilatara los canales de transmisión. De algún modo, esto ha de significar a nuestro entender, bien la unificación de la información bien la gestión informática compartida, con acceso inmediato a las Administraciones requirentes, o al menos hacia esta idea se debería tender.

De otro lado, los instrumentos formales en la ordenación de asistencia mutua sometidos al control de proporcionalidad exigen que se estandaricen los cuestionarios y formularios por los que discurre el intercambio de información, pues el beneficio de este sistema para el conjunto de las Administraciones, Estados miembros y por ende, para los ciudadanos comunitarios es obvio y supera con creces los inconvenientes que de la introducción de formularios de este tipo podrían llegar a discutirse. En nuestra opinión, sería deseable que la Comisión Europea interviniese directamente para favorecer la gestión de la asistencia mutua, desarrollando bases de datos compartidas, al estilo del VIES en el IVA –que tan eficaz se ha demostrado– en materia de rentas, intereses y cánones para evitar dilaciones innecesarias que conviertan en inefectivo el sistema de asistencia mutua. El hecho de que sean Directivas las normas que regulen la asistencia mutua en el ámbito societario no empece a que la Comisión Europea, como motor del interés comunitario, pueda favorecer la acción conjunta de las Administraciones tributarias de los Estados miembros para garantizar la efectiva aplicación de la asistencia mutua.

(82) GANGEMI (1991), pág. 162–163.

No obstante lo anterior, ha de insistirse en que en el ámbito de la Directiva 2003/48/CE, el intercambio de información se limita a la fórmula del intercambio automático en los términos de la Directiva 77/799/CE de asistencia mutua, y en que, además, no le son aplicables al mismo los límites que el art. 8 de la Directiva de asistencia mutua recoge para el intercambio genérico de información, a saber: a) que la legislación o la práctica administrativa del Estado miembro que debiera suministrar las informaciones no autoricen a la autoridad competente a efectuar estas investigaciones, ni a recoger o a utilizar estas informaciones para las propias necesidades de este Estado, b) que la transmisión de informaciones conduzca a divulgar un secreto comercial, industrial o profesional, o un procedimiento comercial, o una información cuya divulgación fuese contraria al orden público, y, c) que el Estado interesado no esté en condiciones de suministrar una transmisión de informaciones equivalentes por razones de hecho o de derecho.

Por tanto, no son oponibles ninguna de las razones anteriores para que una Administración se niegue a suministrar automáticamente la información mínima respecto a los beneficiarios efectivos de los intereses que la misma Directiva 2003/48/CE contempla en su artículo 8. Esta circunstancia refuerza a nuestro entender de forma muy importante el funcionamiento del sistema de asistencia mutua en el específico ámbito de la Directiva 2003/48/CE.

En definitiva, el camino está abierto y permite aventurar la tendencia hacia una unificación de las actuaciones de gestión de datos de las Administraciones tributarias, aunque la futura Constitución Europea no haya incorporado –como lo hacía el art. III.63 del Proyecto de 2003– una base jurídica específica para la armonización de la cooperación administrativa y a la lucha contra el fraude en el impuesto sobre sociedades (83). La opción final de la Constitución Europea no ha sido la de reforzar las medidas de asistencia mutua entre Administraciones tributarias con bases específicas que hubieran permitido la adopción de decisiones por mayoría cualificada. Esta opción hubiera dotado a las Instituciones comunitarias de cláusulas flexibles que hubieran favorecido el avance en este ámbito de la

(83) El art. III.63 del Proyecto de Constitución Europea de 2003 establecía lo siguiente: "Cuando el Consejo de Ministros determine, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, que determinadas medidas relativas al impuesto sobre sociedades se refieren a la cooperación administrativa o a la lucha contra el fraude y la evasión fiscal ilegal, adoptará por mayoría cualificada una ley o ley marco europea que establezca dichas medidas, siempre que las mismas sean necesarias para garantizar el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia".

armonización de las potestades administrativas y los procedimientos tributarios de asistencia mutua. Hasta que la solución llegue por la vía normativa es exigible a las Administraciones tributarias que ajusten sus actuaciones y procedimientos al principio de proporcionalidad.

Más allá de los problemas aquí planteados, y como consideración final, no deja de ser llamativo cómo uno de los grandes argumentos que se vienen haciendo valer desde la Generalitat de Cataluña para defender la creación de una Agencia tributaria propia que gestione la integridad de los tributos, estatales y autonómicos, en dicha Comunidad es, precisamente, las dificultades de "comunicación", en los flujos de información, entre la AEAT y la Administración tributaria catalana. Si, a tenor de lo que se dice, no es del todo fluida y eficiente la asistencia mutua, el intercambio de información, entre las distintas Administraciones tributarias que conviven en España, ¿qué cabe esperar de todas ellas cuando se relacionan con sus homónimas europeas? Y es que para que la asistencia mutua tributaria se ejercite en términos que puedan calificarse como proporcionados, lo primero que tiene que existir entre quienes son llamados a cooperar es lealtad y confianza.

4. BIBLIOGRAFÍA

AGUADO CORREA, T. (1999), *El principio de proporcionalidad en Derecho penal*, Edersa, Madrid.

ALEXY, R. (1993), *Teoría de los derechos fundamentales*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid.

BARNES, J. (1994), "Introducción al principio de proporcionalidad en el Derecho comparado y comunitario", en *RAP*, núm. 135, págs. 495–535.

CAAMAÑO ANIDO, M.A. (1996) "Nuevos matices de la jurisprudencia comparada en materia de declaración de nulidad de una norma y devolución de ingresos indebidos", en *Revista Española de Derecho financiero*, núm. 92, págs. 759 y ss.

CAAMAÑO ANIDO, M.A. y CALDERÓN CARRERO, J.M., (1996) *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, 1992–1995*, Madrid, La Ley.

CAAMAÑO ANIDO, M.A. y CALDERÓN CARRERO, J.M., MARTÍN JIMÉNEZ, A., (2000) *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, 1996–1999*, Madrid, La Ley.

CALVO VÉRGEZ, J. (2003), "El intercambio de información fiscal en el ámbito del Derecho Internacional tributario: algunas consideraciones", en *Nueva Fiscalidad*, núm. 10, págs. 61-122.

CARRETERO GARCÍA, A. (1998) *Los principios de atribución de competencias, subsidiariedad y proporcionalidad en el Tratado de la Unión Europea*, Toledo, Diputación provincial.

CORDERO GONZÁLEZ, E. (2005). "El intercambio de información sobre las rentas del capital mobiliario en la Unión Europea", en *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, T II, Valladolid, Lez Nova, págs. 2249-2288.

DOCAVO ALBERTI, L. (1991) *Jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Madrid, La Ley.

FALCÓN Y TELLA, R. (1996) "La deducción del IVA soportado con anterioridad al inicio de las operaciones", en *Quincena Fiscal*, núm. 19, págs. 5 y ss.

• "La tasa suplementaria en el sector de la leche y de los productos lácteos: un impuesto confiscatorio y discriminatorio entre ganaderos" (1997), en *Quincena Fiscal*, núm. 17.

• "La tasa láctea en la jurisprudencia de la Audiencia Nacional: una extravagante doctrina sobre la reserva de ley" (1999), en *Quincena Fiscal*, núms. 19 y 20.

GANGEMI, B. (1991) "Ponencia General sobre el intercambio de información en el marco de la asistencia mutua", *Cahiers de Droit Fiscal International*, LXXVb, primer tema.

GAVARA DE CARA, J.C. (2003) "El principio de proporcionalidad como elemento de control de la constitucionalidad de las restricciones de los derechos fundamentales", en *Repertorio de Jurisprudencia constitucional*, T. III, págs. 1803-1829.

GONZÁLEZ BEILFUSS, M. (2003) *El principio de proporcionalidad en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Pamplona, Thomson Aranzadi.

GRAU RUIZ, A. (2000), *la cooperación internacional para la recaudación de tributos: el procedimiento de asistencia mutua*, Madrid, La Ley.

• (2005) *Las modalidades de prestación de asistencia en el intercambio de información entre*

Estados miembros de la Unión Europea (doc. inédito), entregado en la *Jornada sobre intercambio de información tributaria entre Estados miembros de la Unión Europea*, Universitat Pompeu Fabra/Instituto de Estudios Fiscales/Universidad de Almería, Barcelona, 27 de mayo de 2005.

HERRERA MOLINA, P.M. (dir.), GARCÍA CARRETERO, B. (coord.) (2002), *Comentarios de jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea: años 2000-2001*, IEF

• (2003), *Comentarios de jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea: año 2002*, IEF.

HERRERA MOLINA, P.M. (1998) *Capacidad económica y sistema fiscal*, Madrid, Marcial Pons.

LÓPEZ GONZÁLEZ, J.I. (1988) El principio general de proporcionalidad en Derecho administrativo, Ed. Del Instituto García Oviedo, núm. 52, Universidad de Sevilla.

LÓPEZ MARTÍNEZ, J., (2000) *La información en poder de la Hacienda pública: obtención y control*, Madrid, Edersa.

MARTÍN JIMÉNEZ, F.J., y CALDERÓN CARRERO, J.M., (1998) "Devolución de ingresos tributarios indebidos por infracción del Derecho comunitario", en *Noticias de la Unión Europea*, núm. 167, págs. 41 y ss.

MATA SIERRA, M.T., (1996) *La armonización fiscal en la CEE*, Valladolid, Lex Nova, págs. 172-175

MEDINA GUERRERO, M. (1998) "El principio de proporcionalidad y el legislador de los derechos fundamentales", en *Cuadernos de Derecho público*, núm. 5, págs. 121 y ss.

MORILLO MÉNDEZ, A. (1993) "El principio de proporcionalidad en los procedimientos tributarios", en *Tribuna Fiscal*, núm. 108, págs. 57 y ss.

RODRÍGUEZ DE SANTIAGO, J.M. (2000) *La ponderación de bienes e intereses en el Derecho administrativo*, Madrid, Marcial Pons.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A. (1994) "Los límites constitucionales del Poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", en *El Sistema Económico en la Constitución Española*, XV Jornadas de Estudio de la DGSJE, vol. II, Madrid, Ministerio de Justicia.

RUBIO LLORENTE, F. (1994) “*El principio de subsidiariedad y el principio de proporcionalidad*”, en M. Oreja Aguirre (dir.), *La Constitución europea*, Madrid, Actas, págs. 213–221.

VILLAR EZCURRA, M. (2001) “*Exigencias del Derecho comunitario a la metodología del Derecho financiero y tributario*”, en *Crónica Tributaria*, núm. 100.

VILLAR EZCURRA, M., y HERRERA MOLINA, P.M. (1999) “*Aportaciones del Derecho comunitario al Estatuto del contribuyente*”, en *Quincena Fiscal*, núm. 10, págs. 9–30.

YEBRA MARFUL–ORTEGA, P. (1995) “*La protección jurídica del contribuyente y la CEE (II)*”, en *Sistema fiscal español y armonización europea*, Madrid, Marcial Pons, págs. 287 y ss.

• (2004) “*Constitución financiera europea. Principios*”, Doc. de trabajo presentado en el Grupo Trabajo de Jurisprudencia Constitucional y Comunitaria del IEF. ■