

<p><b>TRIBUTACIÓN</b></p>	<p><b>LA AUSENCIA DEL DERECHO COMUNITARIO EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA</b></p>	<p><b>Núm. 54/2005</b></p>
---------------------------	--	--------------------------------



**JUAN LÓPEZ RODRÍGUEZ**

*Inspector de Hacienda del Estado  
Funcionario de las Comunidades Europeas*

**Extracto:**

**L**A condición de Estado miembro de la Unión Europea supone la cesión del ejercicio de determinadas competencias a las instituciones comunitarias. El orden jurídico europeo dispone de su propio sistema de fuentes: órganos y procedimientos legislativos, y de su propia tipología normativa. En su condición de sistema que prima sobre los nacionales y que despliega efectos directos, tiene la capacidad para condicionar las leyes internas. Nuestra Ley General Tributaria debería haber recogido las consecuencias derivadas de la vigencia de principios y normas de Derecho comunitario, capaces de regir nuestro orden tributario en diversos aspectos.

---

## Sumario:

---

1. La potestad para establecer tributos y el sistema de fuentes normativas.
  - a) Referencia al poder tributario en el Derecho español.
  - b) El poder tributario en el Derecho comunitario.
    - b.1) Referencia a la naturaleza de las Comunidades Europeas.
    - b.2) Características del Derecho comunitario.
      - b.2.1) Autonomía del Derecho comunitario.
      - b.2.2) Carácter instrumental del Derecho comunitario: el principio de atribución de competencias.
      - b.2.3) Derecho sistemático, homogéneo, cerrado y completo.
      - b.2.4) Aplicación uniforme del Derecho comunitario.
      - b.2.5) Eficacia y aplicación directa.
      - b.2.6) Primacía.
  - c) Consecuencias para la LGT del marco de potestades tributarias.
2. Las condiciones impuestas por el Derecho comunitario al ejercicio de la potestad tributaria nacional.
  - a) Obligaciones impuestas por los Tratados comunitarios.
    - a.1) Unión aduanera y libre circulación interior de mercancías.
    - a.2) Las obligaciones derivadas del Derecho de competencia y la libre concurrencia.
  - b) Obligaciones previstas en el Derecho comunitario derivado.
3. Los principios informantes del deber de contribuir.
  - a) Referencia a los principios constitucionales y generales del ordenamiento tributario.
  - b) Los principios del ordenamiento comunitario relevantes para el Derecho tributario.
    - b.1) El principio de no discriminación.
    - b.2) Las libertades fundamentales.
      - b.2.1) La libre circulación de trabajadores.
      - b.2.2) El derecho de establecimiento.
      - b.2.3) La libre prestación de servicios.
      - b.2.4) La libre circulación de capitales
  - c) Consecuencias derivadas del principio de no discriminación y las libertades fundamentales en el Derecho tributario nacional.

El título de este trabajo intenta ser provocador. Ante todo, plantea una cuestión que requiere contestación: ¿es necesaria la presencia del Derecho comunitario en la Ley General Tributaria?

Las próximas páginas intentarán dar respuesta a este planteamiento. Anticiparemos algo de nuestras conclusiones invitando a observar la realidad de nuestro ordenamiento fiscal hoy: toda la tributación sobre el comercio exterior es competencia comunitaria y los poderes públicos españoles deben proceder a su aplicación, para lo que cuentan con determinadas herramientas ofrecidas por el Derecho europeo, así como con instrumentos que constituyen objeto de regulación por la Ley General Tributaria (en adelante, LGT) y su normativa de desarrollo; el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) y los impuestos especiales (en adelante, I.I.EE.) son tributos armonizados, de tal manera que el legislador español está obligado a establecerlos y a regularlos según las normas dictadas en Bruselas, y la administración tributaria debe utilizar determinados mecanismos de control y cooperación administrativa impuestos a los veinticinco Estados miembros; también la imposición directa debe respetar y dar cauce a las obligaciones impuestas por determinadas directivas. Este cuadro invita a una nueva pregunta: ¿es posible hablar de un sistema tributario que se pueda calificar como español?

Para conocer en qué medida las Instituciones europeas y el Derecho comunitario están incidiendo sobre nuestro ordenamiento tributario, será necesario describir sus características y la finalidad que cumplen, en el marco de las misiones atribuidas a la Unión Europea (en adelante, UE). Sólo así será posible indicar los campos de intersección entre ambos ámbitos jurídicos y la medida en que la LGT debiera o no haber atendido a las consecuencias derivadas de nuestra participación en el proceso de integración europeo.

Al mismo tiempo, estas reflexiones tienen como punto necesario de arranque el objeto, fin y contenido de la LGT. A través de sus cinco títulos, se abordan las cuestiones esenciales que deben configurar nuestro sistema tributario: la identificación de sus fuentes y los principios generales que lo inspiran, la determinación de los institutos tributarios y de los elementos de las relaciones jurídico-tributarias, los procedimientos para su aplicación, el régimen previsto para el ejercicio de la potestad sancionadora de la administración en este campo y la revisión en vía administrativa de actos en materia tributaria. En fin, tiene esta ley una función codificadora que la lleva a inspirarse en un espíritu aglutinador de todas las claves necesarias para la elaboración, aplicación y resolución de cuestiones propias del sistema tributario. Sus destinatarios son el legislador, la administración tributaria, los Tribunales de Justicia, los contribuyentes y quienes les asesoran y les defienden en caso de conflicto.

## 1. LA POTESTAD PARA ESTABLECER TRIBUTOS Y EL SISTEMA DE FUENTES NORMATIVAS

### a) Referencia al poder tributario en el Derecho español.

El artículo 133 de la Constitución Española (en adelante, CE) afirma que corresponde al Estado el poder originario para establecer tributos y que debe hacerlo mediante ley; a las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales también se les reconoce potestad en la materia, que deberán ejercer de acuerdo con la ley. Según este mismo precepto y el artículo 31 de la CE, esta materia está regida por el principio de legalidad, en cuya virtud es necesaria norma de este rango para establecer la obligación de contribuir. Se establece así un esquema de distribución de competencias entre las distintas administraciones y la fuente jurídica mínima que deba utilizarse.

La LGT se hace eco de este esquema: su artículo 4 se refiere a la exclusividad de la potestad originaria del Estado, su artículo 7 recoge un sistema de fuentes a la luz del sistema constitucional y de la tradición del sistema de fuentes español establecido en el Código Civil y su artículo 8 reproduce el alcance del principio de reserva de ley. A lo largo de su articulado se establece un concepto de tributo, se recogen sus clases, se establecen sus elementos y los propios de la relación jurídico-tributaria, se determinan los procedimientos para su exacción, para resolver controversias derivadas de su aplicación y se dispone la necesaria potestad administrativa para sancionar los ilícitos tributarios.

### b) El poder tributario en el Derecho comunitario.

Los Tratados comunitarios atribuyen competencias a las Comunidades en materia fiscal, en relación con el establecimiento de la unión aduanera; la imposición directa e indirecta quedaba reservada en principio a los Estados miembros. Sin embargo, las atribuciones comunitarias tienen un cierto carácter expansivo y pueden abarcar cualquier actuación necesaria para el funcionamiento del mercado común. Esta previsión, incluida con alcance general en el artículo 308 entre las disposiciones finales del TCE, encuentra también expresión específica, en su artículo 93, para la tributación sobre el volumen de negocios, los consumos específicos y la imposición indirecta. El artículo 94 dispone la armonización en relación con toda disposición legal nacional, cuando fuera necesario para el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior. Esta previsión ofrece base jurídica suficiente para la aproximación de la regulación de la imposición directa. De esta manera, la regulación de una parte importante de diversas figuras tributaria ha pasado a formar parte de la potestad comunitaria. Así sucede con el IVA, con los I.I.EE., con la tributación de las aportaciones de capital, con la imposición sobre la renta de determinadas operaciones transfronterizas entre sociedades y con parte de la imposición sobre el ahorro <sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Se pueden citar como normas más importantes la Sexta Directiva 77/388/CEE, del Consejo, de 17 de mayo de 1977, sobre el sistema común del impuesto sobre el valor añadido; las Directivas 92/79 a 92/84 CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras y de los tipos de los impuestos especiales; la Directiva 69/335/CEE,

Cuando se trate de una competencia no exclusiva, su ejercicio viene limitado por el principio de subsidiariedad, lo que incidirá en la decisión sobre el instrumento jurídico a utilizar; de acuerdo con el artículo 5 del TCE, en estos casos la intervención de la Comunidad se producirá sólo en la medida en que los objetivos planteados no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros y, por tanto, se logren mejor a nivel comunitario <sup>2</sup>. El mismo precepto recoge otro principio básico, el de proporcionalidad, en cuya virtud, ninguna de estas medidas excederá de lo necesario para lograr los objetivos del Tratado <sup>3</sup>.

A partir de estas atribuciones, encontramos que habrá tributos y relaciones jurídico-tributarias, localizadas en territorio español o en las que participan ciudadanos españoles, cuya fuente no se encuentra, o sólo en parte, en nuestro ordenamiento jurídico, sino en normas comunitarias <sup>4</sup>.

Estas ideas obligan a profundizar algo más sobre la naturaleza de la UE y del sistema jurídico de que dispone para ejercer sus funciones. Es un ejercicio necesario antes de poder concluir sobre su incidencia en el orden jurídico nacional y, en particular, en la LGT.

#### *b.1) Referencia a la naturaleza de las Comunidades Europeas.*

El Derecho comunitario es un instrumento que utilizan las Instituciones comunitarias para cumplir con los fines y objetivos planteados por los Tratados constitutivos de la UE. Se puede discutir si el Tratado de la Unión Europea (en adelante, TUE) tiene la naturaleza propia de una Constitución <sup>5</sup>, si bien es necesario puntualizar que se puede entender así sólo en un sentido restringido e incompleto. En ningún caso, puede utilizarse este concepto en los términos planteados por la moderna doctrina constitucional, puesto que no recoge la definición, organización y delimitación

---

del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales; las Directivas 90/434 y 90/435/CEE, de 23 de julio de 1990, respectivamente referidas al régimen fiscal de reorganizaciones empresariales y de matrices y filiales; la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses; y la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.

<sup>2</sup> Véanse LENAERTS, K. y VAN YPERSELE, P.: «Le principe de subsidiarité et son contexte: etude de l'article 3B du Traité CE», *CDE* 1-2/1994, págs. 3 y siguientes; TOOTH, A.G.: «The Principle of Subsidiarity in the Maastricht Treaty», *CMLR*, 1992, págs. 1.079 y siguientes.

<sup>3</sup> Fallo al asunto C-15/83, *Denkavit*, sentencia de 17 de mayo de 1984, REC [1984] pág. 02171.

<sup>4</sup> Véase sentencia del Tribunal Supremo de 6 de julio de 1993 –Aranzadi 1993, ref. 6126, o la de la Audiencia Nacional de 2 de junio de 1994 – JT 1993-II, ref. 784.

<sup>5</sup> KAPTEYN, P.J.G y VERLOREN VAN THEMAAT, P.: *Introduction to the Law of the European Communities*, ed. Kluwer Law Internacional, 1998, págs 48 a 53. Estos autores se refieren a la existencia de una unidad de Estados y de pueblos, el respeto, como principio de la Unión, de los derechos fundamentales; la determinación de unos objetivos comunes, estructurados en tres pilares relativos, respectivamente, a la construcción de la comunidad, la coordinación de la política exterior y la cooperación en asuntos de justicia e interior; la dotación de una estructura institucional, para cumplir con sus objetivos; la atribución de unos poderes y la regulación de los procedimientos para la enmienda de los tratados y para la ampliación.

de los poderes básicos de la Comunidad y de los Estados que la integran. Las normas fundamentales permiten configurar a estos últimos como instituciones democráticas sujetas al derecho y con una misión universal referida a la globalidad de las aspiraciones individuales y colectivas <sup>6</sup>.

Debemos poner de manifiesto la peculiaridad de la UE y de su Derecho. Ratificados los tratados constitutivos, la presencia de esta organización en el ámbito de sus Estados miembros y la eficacia de su ordenamiento no se resuelve bajo las formas previstas para el Derecho Internacional Público <sup>7</sup>. De acuerdo con las leyes españolas <sup>8</sup>, la incorporación del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (TCE) y del TUE se amparó bajo las previsiones específicas del artículo 93 de la CE, que autoriza la atribución del ejercicio de competencias a organizaciones internacionales. Sin embargo, la aplicación y eficacia de los actos y normas de las Instituciones comunitarias, incluso su revisión de legalidad, resulta ya de las propias previsiones de estos Tratados y como consecuencia del desarrollo de sus atribuciones. Esto implica una renuncia por parte de los Estados signatarios a sus poderes soberanos. La doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante, TJCE) <sup>9</sup> muestra cómo las disposiciones del Tratado y del Derecho comunitario derivado se integran en los ordenamientos internos sin necesidad de adoptar medidas nacionales, cuando así resulta posible por la naturaleza de las normas europeas. Por tanto, el ordenamiento comunitario se distingue de forma clara del Derecho Público Internacional tradicional por su contenido, sus instrumentos y sus fuentes <sup>10</sup>.

Se trata de un Derecho interno y común a todos los Estados miembros antes que un Derecho entre éstos. Regula un conglomerado de derechos y obligaciones entre la Comunidad y sus sujetos, incluidos Estados miembros y particulares. Por el contrario, son los Estados los sujetos del Derecho Internacional, cuyas normas se refieren a los derechos y obligaciones de aquéllos, protagonistas de las relaciones internacionales <sup>11</sup>. En relación con sus instrumentos, en el Derecho Internacional corres-

<sup>6</sup> Se pueden consultar GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, Madrid, 1981; RUBIO LLORENTE, F.: «La Constitución como fuente del Derecho», en *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, Madrid 1979, vol. I, págs. 52 y siguientes; DE OTTO, I.: *Derecho constitucional. Sistema de fuentes*, Ariel, págs. 11 y siguientes.

<sup>7</sup> Véase «Las relaciones del Derecho Internacional con los Derechos internos», en la obra *Instituciones de Derecho Internacional Público*, de Díez de Velasco, ed. Tecnos, págs. 211 y siguientes. Allí se exponen las distintas normas que explican las relaciones entre el ordenamiento internacional y el ordenamiento interno, y las distintas soluciones que ofrecen los sistemas jurídicos nacionales para la integración de las normas de Derecho Internacional Público. Por otra parte, este autor interpreta el silencio de la CE, con apoyo en menciones diversas en el texto constitucional, como la recepción de la tesis de la integración automática del Derecho Internacional en el ordenamiento español. En cuanto a los tratados internacionales, el artículo 96.1 de la CE exige su publicación oficial.

<sup>8</sup> El artículo 96.1 de la CE dispone que «los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho Internacional».

<sup>9</sup> Caso C-26/62, *Van Gend en Loos*, sentencia de 5 de febrero de 1963, REC [1961-1963] pág. 333; caso C-28/67, *Firma Molkerei-Zentrale Westfalen Lippe GmbH vs. Hauptzollenn Paderbon*, sentencia de 3 de abril de 1968, REC [1967-1969] 00181.

<sup>10</sup> KAPTEYN, P.J.G y VERLOREN VAN THEMAAT, P.: *Introduction ...*, *op. cit.* págs. 77 y siguientes.

<sup>11</sup> En la obra de Díez de Velasco, M.: *Instituciones...*, *op. cit.*, pág. 99, se encuentra definido el Derecho Internacional Público como un sistema de principios y normas que regula las relaciones de coexistencia y de cooperación, frecuentemente institucionalizadas, además de ciertas relaciones comunitarias, entre Estados, dotados de diferentes grados de desarrollo socioeconómico y poder.

ponde a los Estados la creación y la aplicación de sus normas. La UE dispone de instrumentos para el desarrollo de un auténtico ordenamiento jurídico. Se ha dispuesto un entramado organizativo y los procedimientos dirigidos a desarrollarlo, enmendarlo, aplicarlo y enjuiciarlo. El entramado institucional y organizativo no está, exclusivamente, en manos de representantes de los Estados miembros. Finalmente, en tanto que la fuente del Derecho Internacional Público se encuentra en tratados entre Estados y en la costumbre internacional, el Derecho comunitario dispone de su propio sistema de producción normativa. Los Tratados han dispuesto una tipología de normas, cuya utilización depende de la competencia ejercida y la finalidad perseguida, y los procedimientos para su elaboración y adopción.

### b.2) Características del Derecho comunitario.

En definitiva, los Tratados han establecido un ordenamiento jurídico nuevo y diferenciado para dar cauce a los poderes atribuidos y regular los derechos y las obligaciones de la Comunidad y de sus sujetos.

#### b.2.1) Autonomía del Derecho comunitario.

Se trata de un ordenamiento jurídico no estatal, que es además autónomo. El caso *Van Gend en Loos* permitió al TJCE afirmar que el Tratado «más allá de los Gobiernos, contempla a los pueblos y de manera más concreta, por la creación de órganos que institucionalizan derechos soberanos cuyo ejercicio afecta tanto a los Estados miembros como a sus nacionales; que, por otro lado, hay que señalar que los nacionales de los Estados reunidos en la Comunidad están llamados a colaborar por medio del Parlamento Europeo y del Comité Económico y Social al funcionamiento de esta Comunidad; que, además, el papel del Tribunal de Justicia en el marco del artículo 177, cuya finalidad es asegurar la unidad de interpretación del Tratado por los órganos jurisdiccionales nacionales, confirma que los Estados han reconocido al Derecho comunitario una autoridad susceptible de ser invocada por sus nacionales ante sus jurisdicciones»<sup>12</sup>.

Esta autonomía se predica respecto de los Estados que contribuyeron a su creación. Al aceptar los compromisos del Tratado, los Estados miembros no pueden ya condicionar el cumplimiento de sus obligaciones. La cláusula de reciprocidad típica en Derecho Internacional es aquí inconcebible. Es así autónomo respecto del Derecho interno: aunque se integra en los sistemas jurídicos nacionales, no pierde su calidad de ordenamiento comunitario, sin confundirse con aquéllos. Tiene sus propios objetivos y principios, sus procedimientos para elaboración de normas y de interpretación, y no se somete a los principios, objetivos y modos de creación propios de las normas internas.

<sup>12</sup> Véase sobre estos extremos MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D.: *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, ed. McGraw Hill, 1996, págs. 336 y 386-387.

b.2.2) Carácter instrumental del Derecho comunitario: el principio de atribución de competencias.

El artículo 5 del TCE precisa que la Comunidad actuará dentro de los límites de las competencias atribuidas y de los objetivos que se le asignan. Las Instituciones comunitarias no pueden actuar sobre cualquier materia.

La lectura de los preceptos comunitarios no permite descubrir una lista cerrada y taxativa de competencias. La práctica ha demostrado que la necesidad de cumplir con los objetivos básicos marcados ha determinado la progresión del campo de actuación. El método utilizado para determinar la esfera de actividad comunitaria permite argumentar sobre el carácter evolutivo de sus atribuciones, cuya base se encuentra no tanto en la invocación de la doctrina de los poderes implícitos propios de las organizaciones internacionales, como de las propias previsiones del TCE y de la jurisprudencia del TJCE <sup>13</sup>.

El artículo 308 del TCE dispone que «cuando una acción de la Comunidad resulte necesaria para lograr, en el funcionamiento del mercado común, uno de los objetivos de la Comunidad, sin que el presente Tratado haya previsto los poderes de acción necesarios al respecto, el Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, adoptará las disposiciones pertinentes». Este precepto pone de manifiesto el carácter abierto de las competencias atribuidas a la Comunidad y su vocación de servir a los fines y objetivos generales. La falta de previsión expresa no excluye la posibilidad de que se adopten medidas, cuando se justifiquen en la necesidad de cumplir con la misión fundamental <sup>14</sup>.

Por otra parte, el TJCE ha acudido en numerosas ocasiones a la doctrina del efecto útil y del efecto necesario, lo que ha permitido esa evolución progresiva de las responsabilidades comunitarias <sup>15</sup>.

Tradicionalmente se entendía que el TCE resultaba aplicable a situaciones con suficiente sustancia económica y que contuvieran un punto de conexión «comunitario»: un elemento transnacional, no situado fuera del ámbito de la Comunidad y sin vinculación con personas o circunstancias que concurran en cualquiera de los Estados miembros <sup>16</sup>. Resulta evidente que la orientación políti-

<sup>13</sup> La tesis de la competencia implícita ha sido utilizada por el Tribunal Permanente de Justicia Internacional –competencia de la Comisión Europea del Danubio, Serie B n. 14, de 8 de diciembre de 1927– y por el Tribunal Internacional de Justicia –dictamen sobre reparación de daños sufridos al servicio de Naciones Unidas, de 11 de abril de 1949–.

<sup>14</sup> MANGAS MARTÍN y LIÑÁN NOGUERAS, en su obra citada, *Instituciones...*, págs. 322 a 326. Estos autores describen las premisas para utilizar esta previsión: su utilización exclusiva para alcanzar un objetivo comunitario; que la acción común resulte necesaria, que el TCE no haya dispuesto los poderes necesarios y el respeto al principio de subsidiariedad.

<sup>15</sup> MANGAS MARTÍN y LIÑÁN NOGUERAS, en su obra citada, *Instituciones...*, págs. 320 a 322. En la doctrina tributaria, GARCÍA PRATS refiere la utilización de esta doctrina jurisprudencial en la extensión de las consecuencias derivadas de las libertades fundamentales en la imposición directa, competencia que, en principio, era exclusiva de los Estados miembros. Véase «Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho financiero: la acción del Tribunal de Justicia de Luxemburgo», en *RDFHP*, N.º 259, 260 y 261 Madrid, 2001.

<sup>16</sup> VAN THIEL: *EU Case Law on Income Tax*, IBFD, 2001, pág. 41.



ca y la incorporación de dos nuevos pilares que permiten la construcción de la UE según lo acordado en el Tratado de Maastricht ha variado el alcance de la acción comunitaria y de los valores jurídicos que la inspiran. Así, se ha ampliado significativamente el alcance del principio de no discriminación y de la libre circulación de personas, que tienen un contenido propio y mayor que el predicable de las libertades fundamentales de esencia económica. Es posible encontrar el germen de un nuevo estatuto jurídico del ciudadano comunitario que permite intervenir a las Instituciones comunitarias en temas no estrictamente económicos. Así se llega a afirmar que esta reforma, que introduce la ciudadanía de la Unión, ha vinculado las libertades de circulación con el hecho de la ciudadanía europea y no con el desarrollo de una actividad <sup>17</sup>.

#### b.2.3) Derecho sistemático, homogéneo, cerrado y completo.

Se ha atribuido al TJCE el desarrollo de una labor de construcción sistemática del Derecho comunitario <sup>18</sup>. Los principios de competencia de atribución, subsidiariedad y proporcionalidad no excluyen que su doctrina siga un hilo conductor que permita construir una estructura para este orden jurídico, sus conceptos más esenciales y unos criterios interpretativos homogéneos.

En sus sentencias <sup>19</sup>, es posible descubrir una determinada concepción de la naturaleza del Derecho comunitario como ordenamiento jurídico dirigido a lograr el cumplimiento de unos objetivos que, por su promulgación en un Tratado constitutivo, se convierten a la vez en parámetro primario de validez del Derecho comunitario y de las normas internas relacionadas con el mismo, y en inspiración para el posterior desarrollo de la labor jurídica necesaria.

#### b.2.4) Aplicación uniforme del Derecho comunitario.

Tiene especial sentido hablar del carácter uniforme del Derecho comunitario cuando está destinado a ser aplicado en el territorio de todos los Estados miembros y, frecuentemente, de forma conjunta con las correspondientes normas nacionales.

La construcción de una verdadera comunidad requiere la aplicación uniforme del Derecho que la regula, porque condiciona la construcción de los conceptos y principios que le son propios, pero también demanda la interpretación común de institutos y relaciones jurídicas nacionales: la calificación bajo el prisma comunitario no depende de la manera en que es vista o valorada por el Derecho interno, sino de que el proceso hermenéutico en sede comunitaria debe ser independiente <sup>20</sup>.

<sup>17</sup> GONZÁLEZ ORTEGA, S.: «La libertad de circulación de trabajadores», en *Derecho Comunitario Económico (volumen I). Las Libertades Fundamentales*, ed. Colex, pág. 88.

<sup>18</sup> BENGOTXEA, J.: *The Legal Reasoning of the European Court of Justice*, Clarendon Press, Oxford, 1993, págs. 8 a 23.

<sup>19</sup> Véase el asunto C-294/83, *Les Verts vs. Parlamento Europeo*, sentencia de 23 de abril de 1986, REC [1986], pág. 01339, donde el TJCE señala «una Comunidad de Derecho en la medida en que ni los Estados miembros ni sus instituciones pueden evitar el control de conformidad de sus actos con la carta constitucional básica que es el Tratado».

<sup>20</sup> Asunto C-17/81, *Pabst y richard KG*, sentencia de 29 de abril de 1982, REC [1982] pág. 01331.

Las consecuencias son diversas: en el ámbito tributario, sus institutos deben construirse de acuerdo con las exigencias comunitarias, reordenación que se deberá inspirar en los objetivos y finalidades de la Comunidad <sup>21</sup>.

#### b.2.5) Eficacia y aplicación directa.

Las disposiciones de Derecho comunitario tienen eficacia directa y despliegan por sí mismas plenitud de efectos de manera uniforme en todos los Estados miembros. Crean derechos y obligaciones para todos aquellos que puedan verse afectados por su ámbito de aplicación, y pueden ser invocadas ante las autoridades públicas, administrativas y judiciales nacionales, quienes tienen la obligación de salvaguardarlos. Ésta es la única manera de hacer posible el cumplimiento de los fines para los que se han constituido las Comunidades. El Derecho comunitario se incorpora así al ámbito interno de los Estados miembros sin necesidad de ratificación, publicación o acto de recepción.

El TJCE asentó esta doctrina en el caso *Van Gend en Loos* al concluir que las normas de los Tratados podían producir efectos jurídicos inmediatos por sí mismas, sin precisar de normas nacionales o sin que éstas fueran un obstáculo para su aplicación <sup>22</sup>. Esta jurisprudencia extiende sus consecuencias sobre los particulares, quienes pueden invocar las disposiciones de los Tratados, deducir derechos de las obligaciones asumidas por los Estados y hacerlos valer ante los poderes públicos nacionales.

Hay diversas razones para ello. El caso *Van Gend en Loos* se refiere a la unidad de aplicación del Derecho comunitario con el objeto de otorgar protección judicial efectiva a los derechos derivados del mismo. Por otra parte, se oponen a los Estados miembros sus propios actos, es decir, las obligaciones asumidas en los Tratados y sus compromisos de respeto al mismo.

La eficacia directa aparece para algunos como una auténtica opción jurisprudencial <sup>23</sup>. Aun así, este rasgo ha sido deducido al interpretar los Tratados de acuerdo con su espíritu, sus fines y sus términos. La realidad comunitaria que establecen no puede realizarse de otra forma. Los Estados miembros han decidido constituir un nuevo orden jurídico renunciando a parte de su soberanía en las materias cuya competencia han atribuido a las Instituciones comunitarias, a quien compete su ejercicio de manera independiente y autónoma.

<sup>21</sup> GARCÍA PRATS, F.: «Incidencia...». *op. cit.*, pág. 294, quien se refiere a MARTÍN QUERALT, J.: «La Constitución española y el Derecho financiero», *HPE*, N.º 63/80, pág. 125.

<sup>22</sup> En el ámbito fiscal, se puede citar como un ejemplo reciente la sentencia de 8 de marzo de 2001, asuntos acumulados C-397/98 y 410/98, *Hoechst*, REC [2001], pág. I-12727, 1.760, párrafos 64 y 89. En este sentido, véase en bibliografía general KAPTEYN, P.J.G y VERLOREN VAN THEMAAT, P.: *Introduction... op. cit.*, pág. 82; MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D.: *Instituciones...*, *op. cit.*, págs. 388 a 390. TEMPLE LANG: «Community Constitutional Law: Article 5 EEC Treaty», *CMLR* 27/1990, pág. 654, insiste en la obligación a cargo de las autoridades nacionales. En bibliografía tributaria, FALCÓN Y TELLA en su trabajo «El Derecho Fiscal Europeo», obra colectiva *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, 2001, quien alude a la sentencia del caso *Costanzo*, de 22 de junio de 1989, caso C-103/88.

<sup>23</sup> PESCATORE, P.: «Aspectos judiciales del acervo comunitario», *Revista de Instituciones Europeas*, 1981, págs. 351 y siguientes.

La norma comunitaria despliega efectos inmediatos, según la doctrina *Van Gend en Loos*, cuando es clara y precisa, en el sentido de que funde una obligación concreta, desprovista de ambigüedades, siempre que su mandato sea incondicional y no deje márgenes de apreciación discrecional. Sólo quedaría excluido el efecto directo cuando estuviera prevista de manera expresa la intervención nacional posterior y ésta fuera un complemento indispensable sin el cual no pudiera aplicarse.

Quedaría por determinar en qué medida este ordenamiento puede afectar a las relaciones entre particulares, las relaciones horizontales. La doctrina <sup>24</sup> se refiere a asuntos fallados por el TJCE en favor del efecto directo del principio de libre circulación de trabajadores y no discriminación en materia laboral. Este efecto se extendió a todos los convenios cuyo fin es regular de manera colectiva el trabajo asalariado y al principio de no discriminación entre trabajadores masculinos y femeninos, previsto en el artículo 119 del TCE.

#### *Eficacia directa del Derecho comunitario derivado.*

De acuerdo con el artículo 249 del TCE, los reglamentos comunitarios son directamente aplicables, producen efectos inmediatos, confieren a los particulares derechos que las jurisdicciones nacionales deben proteger y, como consecuencia, se opone a la aplicación de cualquier medida legislativa, incluso posterior, que resulte incompatible. Para ello, estas disposiciones deben ser claras, precisas y no dejar margen de apreciación <sup>25</sup>.

También el artículo 249 se refiere al carácter obligatorio de las decisiones en todos sus elementos para todos sus destinatarios, pero nada se menciona sobre su aplicabilidad. Es el TJCE quien reconoció, sobre la base de su carácter obligatorio, que la decisión era directamente aplicable. Se cuestionaría su efecto útil, si el contenido de la decisión no se pudiera hacer valer ante los poderes públicos <sup>26</sup>.

Más dudas ha planteado el efecto directo de las directivas. Ha sido el TJCE quien lo ha reconocido sobre la base de su carácter obligatorio para los Estados miembros, argumento que refuerza con el principio de cooperación o lealtad con los compromisos asumidos. La doctrina <sup>27</sup> añade el principio de aplicación uniforme y el de no discriminación, puesto que la falta de ejecución de los Estados podría conducir a que los particulares no se vieran sometidos a las mismas cargas ni dispusieran de los mismos derechos en toda la Comunidad <sup>28</sup>.

<sup>24</sup> MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D.: *Instituciones... op. cit.*, pág. 393. Estos autores citan los casos C-36/74, *Walrave*, sentencia de 12 de diciembre de 1974, REC [1975] y C-415/93, *Bosman*, sentencia de 15 de diciembre de 1995, REC [1995], entre otros relevantes. El caso relativo al efecto directo del Derecho comunitario en la aplicación de los convenios colectivos es el caso C-43/75, *Defrene II*, sentencia de 8 de abril de 1976, REC [1976].

<sup>25</sup> Caso C-9/73, *Schlüter*, sentencia de 17 de mayo de 1973, REC [1973].

<sup>26</sup> Caso C-9/70, *Grad*, sentencia de 6 de octubre de 1970, REC [1970].

<sup>27</sup> MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D.: *Instituciones... op. cit.*, pág. 398.

<sup>28</sup> KAPTEYN, P.J.G. y VERLOREN VAN THEMAAT, P.: *Introduction... op. cit.*, pág. 331.

En los casos *Ratti* y *Ursula Becker*<sup>29</sup> se concreta esta tesis: cabe el efecto directo de una directiva a la expiración del plazo dado a los Estados para su implementación y ante la ausencia, insuficiencia o deficiencias de adaptación. Esta eficacia requiere que su contenido sea incondicional y suficientemente preciso<sup>30</sup>, pero no excluye la obligación de proceder a la transposición interna<sup>31</sup>.

Así pues, los Estados miembros no pueden oponer a los particulares su propio incumplimiento y seguir aplicando normas internas que tendrían que haber eliminado o modificado. Su propia inacción no priva de eficacia a sus obligaciones ni malogra el ejercicio de los derechos que resultan de la directiva<sup>32</sup>.

La eficacia directa genera obligaciones para todas las autoridades nacionales, incluidos los órganos judiciales, cuando resuelven asuntos bajo su competencia. A éstos se les requiere que interpreten el Derecho nacional teniendo en cuenta el texto y finalidad de la directiva, con independencia de que la norma interna fuera anterior o posterior.

En cuanto a los particulares, las directivas no pueden por sí mismas imponerles obligaciones; así lo exigen los principios de seguridad jurídica y de tipicidad<sup>33</sup>. Los Estados no pueden requerir su cumplimiento, cuando no han satisfecho su obligación de transposición. Sin embargo, aquéllos sí pueden demandar su aplicación inmediata y derivar los derechos que resultan de las mismas<sup>34</sup>.

Otra cuestión diferente es determinar la capacidad de una directiva para tener efecto directo en las relaciones horizontales<sup>35</sup>. Argumentos sobre seguridad jurídica de los particulares, quienes no tienen por qué conocer su existencia y contenido, el hecho de que éstos no sean sus verdaderos

<sup>29</sup> Caso C-148/78, *Ratti*, sentencia de 5 de abril de 1979, REC [1979] y Caso C-8/81, *Ursula Becker*, sentencia de 19 de enero de 1982, REC [1982].

<sup>30</sup> Así se especificó en el Caso C-152/84, *Marshall*, sentencia de 26 de febrero de 1986, REC [1986].

<sup>31</sup> Caso 301/81, *Comisión contra Bélgica*, sentencia de 1 de marzo de 1983.

<sup>32</sup> Véase FALCÓN Y TELLA, R.: *Introducción al derecho financiero y tributario de las Comunidades Europeas*, ed. Civitas, pág. 87. Estas conclusiones están desarrolladas en los casos *Ratti* (párrafo 24) y *Becker* (párrafo 29), ya citados, y en los asuntos acumulados C-6/90 y C-90, *Franconovich*, sentencia de 19 de noviembre de 1991, REC [1991] página I-0535, párrafo 21. Véanse también los asuntos C-103/88, *Constanzo*, sentencia de 22 de junio de 1989, REC [1989], párrafos 30 a 33, *Marshall*, párrafo 49 y caso C-188/89, *Foster*, sentencia de 12 de julio de 1990, párrafos 20 y 22.

<sup>33</sup> Caso C-14/83, *Von Colson and Kamanni*, sentencia de 10 de abril de 1984, REC [1984] y caso C-106/89, *Marleasing SA*, sentencia de 13 de noviembre de 1990, REC [1990]; sobre la exclusión de la imposición de obligaciones sobre particulares, véase caso *Marshall* ya citado; sobre la necesidad de contemplar los principios de seguridad jurídica y tipicidad, véase el caso C-80/86, *Kolpinghuis Nijmegen BV*, sentencia de 8 de octubre de 1987; véanse conclusiones recogidas en KAPTEYN, P.J.G. y VERLOREN VAN THEMAAT, P.: *Introduction... op. cit.*, pág. 538 y siguientes.

<sup>34</sup> En consecuencia, no pueden correr los plazos establecidos en los procedimientos administrativos o procesales nacionales para hacerlos valer. Véase la resolución al asunto C-208/90, *Theresa Emmott*, sentencia de 25 de julio de 1991, párrafos 21 a 24. En cuanto al particular que puede invocarla, se trata de una noción amplia que ha llegado a alcanzar a las reclamaciones de administraciones locales ante el poder central. Caso C-221/88, *Busseni*, sentencia de 22 de febrero de 1990.

<sup>35</sup> Hay tesis a favor y en contra. Véanse MILLÁN MORO, L.: «La eficacia directa de las Directivas: evolución reciente», *Revista de Instituciones Europeas*, 1981-2, pág. 351 y siguientes; KAPTEYN, P.J.G. y VERLOREN VAN THEMAAT, P.: *Introduction... op. cit.*, pág. 548; MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D.: *Instituciones... op. cit.*, págs. 407 a 417. Véanse los casos *Busseni*, C-193/88, *Constanzo*, sentencia de 22 de junio de 1989, y C-31/87, *Gebroeders Beetes*, sentencia de 20 de septiembre de 1988, C-14/83, *Von Kolson*, sentencia de 10 de abril de 1984, C-79/83, *Hartz*, sentencia de 10 de abril de 1984 y C-106/89, *Marleasing*, sentencia de 13 de noviembre de 1990.

destinatarios y la ausencia de competencia suficiente de la Comunidad para afectar a derechos individuales a través de este tipo de normas han llevado a generar dudas al TJCE <sup>36</sup>. Aun así, y sobre la base del principio de lealtad y cooperación, el Tribunal europeo mantiene que los jueces nacionales deben interpretar el Derecho nacional atendiendo a las normas comunitarias, siempre con el debido respeto a los principios generales de seguridad jurídica e irretroactividad. Hay pues un reconocimiento indirecto del efecto horizontal: las disposiciones de la directiva constituyen un elemento hermenéutico, y su letra y finalidad deben ser invocadas por la jurisdicción.

La doctrina se ha mostrado muy crítica con esta solución por diversas razones relacionadas con el carácter imperativo y el efecto útil de estas normas, con la creación de situaciones discriminatorias, en función de la naturaleza vertical u horizontal de la relación en la que participe el particular, y con la quiebra de la unidad en la aplicación del orden comunitario, que depende así de la diligencia de los Estados miembros en cumplir con la obligación de transposición <sup>37</sup>.

#### b.2.6) Primacía.

La primacía del Derecho comunitario constituye la última razón jurídica que permite al TJCE declarar su aplicación preferente respecto de la norma nacional con la que se encuentra en conflicto, que queda así excluida.

Esta doctrina fue concretada en la sentencia dictada en el caso *Costa c. ENEL* <sup>38</sup>, donde el Tribunal se refirió, en primer lugar, a las competencias atribuidas a la Comunidad. Ésta dispone de poderes efectivos que emanan de una transferencia de potestades desde los Estados miembros, quienes renuncian de manera definitiva a determinados derechos soberanos. En resoluciones posteriores <sup>39</sup> se refuerza este argumento con la doctrina del efecto útil: no cabe que los Estados adopten o mantengan medidas que puedan comprometer los objetivos fijados en los Tratados. En segundo lugar, el TJCE acudió al carácter obligatorio de las normas comunitarias de Derecho derivado <sup>40</sup>. Por otra parte, el principio comunitario de cooperación leal obliga a los Estados miembros a abstenerse de toda medida susceptible de poner en peligro los objetivos comunitarios. Por último, se acudió al principio de no discriminación: la derogación o modificación unilateral por un Estado miembro de las normas comunitarias implicaría que el orden jurídico variase de un territorio a otro.

Estos argumentos no están muy alejados de los que explican la eficacia directa. No puede ser de otra forma puesto que ésta y la primacía juegan de manera combinada: la aplicación inmediata requiere un orden preferente y este último quedaría sin sentido sin aquélla. Se trata de garantizar la realidad práctica de este nuevo orden jurídico.

<sup>36</sup> Asunto *Marshall*, ya citado, párrafo 48 de la sentencia. KAPTEYN, P.J.G. y VERLOREN VAN THEMAAT, P.: *Introduction...* *op. cit.*, pág. 550.

<sup>37</sup> MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D.: *Instituciones...* *op. cit.*, págs. 417 y 418.

<sup>38</sup> Sentencia de 15 de julio de 1964, asunto C-6/64.

<sup>39</sup> Asunto C-14/68, *Walt Wilhelm*, sentencia de 13 de febrero de 1969.

<sup>40</sup> Artículo 249 del TCE. Véanse el fallo al caso C-43/71, *Politi*, de 14 de diciembre de 1971; y al asunto C-249/85, *Albako vs BALM*, sentencia de 21 de mayo de 1987.

El fallo del caso *Simmenthal SpA*<sup>41</sup> permite profundizar en esta doctrina. Así, la entrada en vigor de disposiciones comunes implica la exclusión o inaplicabilidad automática de las normas nacionales preexistentes que estuvieran en conflicto, cualquiera que fuera su rango, incluidas las constitucionales, sin necesidad de esperar a medidas legislativas, como la derogación de la norma nacional, o a otros recursos constitucionalmente previstos para aclarar el orden de prelación, como pueda ser una cuestión de constitucionalidad. También implica la imposibilidad de adoptar válidamente nuevas normas nacionales en cuanto fueran incompatibles. Los jueces y demás autoridades nacionales no pueden enjuiciar este orden común bajo normas internas, darán plena eficacia a las primeras, dejarán de aplicar las segundas y protegerán los derechos atribuidos a los particulares.

La jurisdicción comunitaria no dispone de la competencia ni del procedimiento para hacer efectivo el principio de primacía. Es una tarea que corresponde, bajo el principio de autonomía institucional y procesal, al órgano jurisdiccional nacional. Cuando el Derecho interno no le atribuya autoridad para excluir o dejar de aplicar la ley nacional y proceder a su sustitución por la norma común, el Derecho comunitario se la confiere. En realidad, el juez no tiene que pronunciarse sobre la validez o nulidad de la norma interna sino sobre su aplicación en un caso concreto. En este sentido, de haber norma comunitaria aplicable que rija el caso, no se plantea la aplicación de la disposición nacional, que queda simplemente desplazada sin que tampoco resulte su derogación<sup>42</sup>. Cuando no quepa recurso contra su decisión y no resulte tan clara la incompatibilidad de la norma común, deben referir la interpretación de la norma comunitaria al TJCE a través del recurso prejudicial previsto en el artículo 234 del TCE. Este procedimiento debe garantizar la plena y debida eficacia de la norma preferente.

En fin, la obligación de primar al orden comunitario atañe a todos los poderes públicos, incluida la administración institucional, autonómica y local y se extiende, dado el carácter objetivo e imperativo de las normas comunitarias, a las relaciones entre los particulares, cuestión reconocida ya en particular por el TJCE<sup>43</sup>.

<sup>41</sup> Asunto C-106/77, de 9 de marzo de 1978. KAPTEYN, P.J.G. y VERLOREN VAN THEMAAT, P.: *Introduction... op. cit.*, págs. 551 a 558; PRECHAL, S.: *Directives in European Community Law, A Study of Directives and Their Enforcement in National Courts*, ed. Clarendon Press, 1995, pág. 121.

<sup>42</sup> La sentencia de 14 de febrero de 1991 del Tribunal Constitucional confirma la facultad y jueces o tribunales españoles para inaplicar las disposiciones legales contrarias al Derecho comunitario. Véanse DIEZ DE VELASCO: *Instituciones... op. cit.*, pág. 236; FERSTENBERT, J.: «L'application du droit communautaire et la situation constitutionnelle du juge national» *RTDE*, 1979-1, pág. 32 y siguientes. Este autor considera delicada la situación del juez en estos casos y aboga porque considere la norma nacional como inexistente y la desconozca. MATA SIERRA pone de manifiesto los problemas de seguridad jurídica que puede generar este tipo de pronunciamientos jurisdiccionales. Véase su trabajo «Restricciones jurisprudenciales a la atribución de "efecto directo" a las directivas. Estudio y crítica de la Resolución de la vo. 4.ª del TEAC de 9 de septiembre de 1992», *J.T.*, 1994-I, pág. 1.316.

<sup>43</sup> Caso C-36/74, *Walrave*, sentencia de 12 de diciembre de 1974, REC [1974] pág. 1.405 y C43/75, *Defrenne*, sentencia de 8 de abril de 1976, REC [1976].

En realidad tampoco puede predicarse que las normas comunitarias y nacionales se encuentren en relación de jerarquía. El conflicto debe resolverse en términos de selección del Derecho aplicable. Las relaciones entre ordenamientos, comunitario e internos, se resuelve desde la óptica del reparto competencial <sup>44</sup>.

### c) Consecuencias para la LGT del marco de potestades tributarias.

Si la LGT aspira a recoger todos los elementos que permitan la construcción, interpretación y aplicación del sistema tributario, no debería haber olvidado que la Comunidad tiene también potestad en este campo. Además, su ejercicio no estará regido por el Derecho interno español, sino que seguirá los cauces propios del Derecho comunitario: determinación del tipo de norma, instituciones competentes para su adopción y procedimiento legislativo a seguir. Quedan aquí excluidas nuestras previsiones constitucionales, entre las que se resaltarían las exigencias derivadas del principio de reserva de ley para establecer tributos, las normas internas básicas sobre fuentes del Derecho y los instrumentos para la interpretación jurídica <sup>45</sup>.

Esta realidad invita a una reflexión acerca de la convivencia de los dos ordenamientos y de la pervivencia de los principios constitucionales junto con las normas de Derecho comunitario originario. Es cada vez más difícil pensar en un orden jurídico nacional cerrado capaz de articular todas las instituciones y relaciones jurídicas. Con ello no se quiere afirmar que sea necesario un proceso de revisión constitucional, ni siquiera una reinterpretación de la Norma Fundamental. Ambos tienen sus respectivos ámbitos y sus propios fines.

Sin embargo, las leyes de inferior rango que regulan instituciones y relaciones jurídicas sí deben hacerse eco de las consecuencias derivadas de la convivencia de ambos textos jurídicos superiores, en la medida en que incidan sobre su objeto. En este sentido, surge la reflexión en torno a determinados preceptos de la LGT en los que no parece que se haya tenido en cuenta la capacidad normativa comunitaria.

<sup>44</sup> CAPPELLETTI, M. y DOLAY, D.: «The Judicial Branch in the Federal and Transnational Union: Its Impact on Integration», en CAPPELLETTI, M.; SECCOMBE, M.; WEILER, J.: *Integration Through Law. Europe and the American Federal Experience*, vol. 1, pág. 312; MAYOR MENÉNDEZ, P.: «Una reflexión sobre la función del juez nacional ante la contradicción derecho interno-derecho comunitario», *RAP*, 135/94, pág. 275. RODRÍGUEZ IGLESIAS, G.C. y WOELKER, U.: «Derecho comunitario, derechos fundamentales y control de constitucionalidad. La decisión del Tribunal Constitucional federal alemán de 22 de octubre de 1986», *Revista Instituciones Europeas*, 1987-3, págs. 667 y siguientes.

<sup>45</sup> Véanse TESAURO, F.: *Istituzioni di Diritto Tributario*, 2.<sup>a</sup> ed., UTET, Turín, 1991, pág. 17. IBÁÑEZ MARSILLA, S.: «Las normas tributarias de la Unión Europea y el principio de reserva de ley en materia tributaria», *CT* 80/1996, pág. 69. Esta situación ha provocado que la doctrina busque fórmulas dirigidas a reforzar el principio democrático y el ejercicio legítimo de este poder de actuación: en particular, véase ARAGÓN, M.: «La eficacia jurídica del principio democrático», *REDC*, 24/1988, págs. 9 y siguientes.

Por tanto, existe también una potestad tributaria comunitaria, cuyo ejercicio determina exacciones fiscales en territorio español. La referencia a la exclusividad de la potestad originaria del Estado del artículo 4 de la LGT no es precisa: hay tributos en España determinados por el Derecho comunitario y otros que el Estado adopta en función de las obligaciones establecidas por la armonización fiscal.

La relación de fuentes contenida en el artículo 7 de la LGT, aunque no parezca pretender una ordenación jerárquica, debiera recoger fielmente la función que juegan los Tratados, que según la distribución competencial, debieran aparecer junto a la mención de la Constitución; en cuanto al Derecho comunitario derivado, no parece que puedan equiparse con los actos dictados por organizaciones internacionales, dadas sus singularidades, sino que debiera equiparse con las normas que establecen y regulan los tributos.

Por añadidura, el alcance del principio de reserva de ley, artículo 8 de la LGT, queda alterado. La presencia de poder comunitario implica su ejercicio bajo el sistema de fuentes y los principios jurídicos que le son propios. El reglamento o la directiva comunitarios contienen la regulación completa o parcial de determinados tributos. Incluso la falta de ley nacional, exigida por nuestro sistema constitucional, que implemente determinadas obligaciones de armonización, no excluye sus efectos. Los particulares pueden confiar, por ejemplo, en la aplicación de una exención prevista en una directiva, incluso cuando el legislador nacional no la haya recogido en el incumplimiento de su deber comunitario de transposición.

Por otra parte, el concepto de tributo utilizado en la LGT tiene un alcance diverso del que pudiera derivar del Derecho comunitario: gira en torno a su función financiera, contempla la posibilidad de satisfacer otros objetivos económicos generales y la de contribuir a la realización de otras aspiraciones constitucionales.

Los Tratados se centran en una perspectiva muy diferente del fenómeno tributario. El TJCE utiliza un concepto amplio, extensible a cualquier tipo de prestación patrimonial coactiva, tenga o no la consideración de tributo a nivel interno <sup>46</sup>. En cuanto a su finalidad, no se contempla su función financiera como primordial, aunque los derechos de aduana y la recaudación del IVA sean recursos propios de la Comunidad. Los Tratados no recogen una obligación general de contribuir a cargas públicas y no se articula un sistema de principios y reglas inspiradas bajo criterios estrictamente hacendísticos. Las referencias al tributo en este ordenamiento responden en su mayor parte a un fin extrafiscal: la realización y el buen funcionamiento del mercado interior <sup>47</sup>.

<sup>46</sup> Se trata del artículo 90 del TCE y de los fallos a los asuntos 2 y 43/69, *social fonds loor de Diamantarbeiders*, sentencia de 1 de julio de 1969, REC [1969] pág. 211; asunto 78/76, *Steinike & Weinling*, sentencia de 22 de marzo de 1977, REC [1977] pág. 595; y asunto C-32/80, *Kartmann*, sentencia de 28 de enero de 1981, REC [1981] pág. 25. La valoración es de MATTERA, A.: *El mercado único europeo. Sus reglas, su funcionamiento*, ed. Civitas, Madrid, 1991, pág. 41.

<sup>47</sup> CASADO OLLERO, G.: «Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la CEE», págs. 119 y siguientes; GARCÍA PRATS, «Incidencia...» *op. cit.*, págs. 297 y siguientes.



En todo caso, la LGT utiliza este concepto en su articulado al objeto de determinar sus elementos, los procedimientos de exacción, los de revisión y el régimen sancionador. Todas estas normas son relevantes en relación con gravámenes de origen comunitario. Al menos debiera quedar claro que las referencias al tributo, a la relación jurídico-tributaria y a la correspondiente deuda generada, fueran aplicables cuando resultaran necesarias para completar el ordenamiento comunitario. Incluso pudiera ser aconsejable que entre los fines de los tributos se mencionaran los propios de las Comunidades.

La presencia de fuentes comunitarias conlleva la utilización de su sistema hermenéutico, según ha sido desarrollado por el TJCE, lo que afectará a la aplicación de sus tributos propios y a la interpretación de los regulados por leyes internas en un doble sentido: ante la necesidad de respetar la primacía y eficacia de aquellas normas y cuando sean implementación de Derecho derivado. Estas conclusiones deben estar presentes al utilizar los instrumentos interpretativos ofrecidos por los artículos 12 a 16 de la LGT. Ésta es una cuestión de especial relevancia, en particular por el alcance que pueda tener la doctrina anti-abuso desarrollada en el ámbito comunitario y que puede condicionar la invocación de las disposiciones de lucha contra el fraude fiscal <sup>48</sup>.

Todas estas reflexiones obligan a plantear si es posible seguir identificando un sistema fiscal que pueda calificarse como español, según describe el artículo 1 de la LGT, puesto que, entre las diversas figuras tributarias que lo integran, las hay que vienen determinadas por el orden comunitario y son aplicables en los distintos Estados miembros. Desde otra perspectiva, se indicaría que una parte importante de los preceptos incluidos en esta ley afectan a la exacción de tributos, más que españoles, de origen comunitario o armonizado.

## 2. LAS CONDICIONES IMPUESTAS POR EL DERECHO COMUNITARIO AL EJERCICIO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA NACIONAL

### a) Obligaciones impuestas por los Tratados comunitarios.

#### *a.1) Unión aduanera y libre circulación interior de mercancías.*

La creación del mercado común y la garantía de la libre circulación de mercancías tenían como primera consecuencia la atribución a la Comunidad de las competencias necesarias para crear una unión aduanera y el desarrollo de una política comercial común <sup>49</sup>.

<sup>48</sup> En el ámbito tributario, véase el asunto C-28/95, *Leur Bloem*, sentencia de 17 de julio de 1997, REC [1997], página I-4161. En realidad, el TJCE extendió a este asunto su doctrina general sobre la utilización de las normas contra el abuso de normas.

<sup>49</sup> ÁLVAREZ GÓMEZ-PALLETE, J.M.: «La libre circulación de mercancías: unión aduanera y política comercial», en *Derecho Comunitario Económico (volumen I). Las Libertades Fundamentales*, ed. Colex, pág. 38. GARCÍA PRATS: «Incidencia...» *op. cit.*, pág. 520.

Así pues, el orden comunitario regula el régimen aduanero. El artículo 3.1 letra a) del TCE enuncia la prohibición, entre Estados miembros, de derechos de aduana y de restricciones cuantitativas, o medidas equivalentes, a la entrada y salida de mercancías como consecuencia necesaria para alcanzar tal finalidad <sup>50</sup>. Hacia el interior, se eliminan los derechos de aduana a la importación y exportación y las exacciones de efecto equivalente; hacia el exterior, implica la adopción de un arancel aduanero común <sup>51</sup>.

Como complemento, el artículo 90 del TCE recoge el principio de prohibición de tributos discriminatorios sobre la producción, con una doble finalidad: facilitar la libre circulación de mercancías e impedir distorsiones sobre la competencia entre productos nacionales y productos importados. Es una obligación de los Estados miembros y un correlativo derecho de los particulares. Se trata de un principio instrumental que debiera inspirar la ordenación de nuestro sistema fiscal, de manera similar a la prevista para los valores jurídicos insertos en el artículo 7 de la LGT.

Por otra parte, es necesaria la progresiva eliminación de los regímenes de monopolio y la desaparición de los ingresos públicos ligados a los mismos <sup>52</sup>.

También se ha transferido la regulación de la gestión aduanera, para la que se ha procedido a la armonización de las legislaciones aduaneras con el objeto de evitar la utilización de procedimientos administrativos diferentes <sup>53</sup>.

Se produce así un trasvase de poder tributario a la Comunidad en el ámbito de la creación del tributo y se establece la obligación de los Estados miembros de eliminar los aranceles aduaneros preexistentes <sup>54</sup>. Como se ha señalado, se produce una modificación de las estructuras y principios explicativos del tributo <sup>55</sup>: el sistema tributario exigible en territorio español va a incluir impuestos de origen europeo, cuyos elementos personales, materiales y formales están determinados de acuerdo con normativa de fuente comunitaria.

Ahora bien, la inexistencia de una administración comunitaria con capacidad gestora conlleva la intervención de las distintas administraciones nacionales y la aplicación de su normativa interna en aquellas materias que el Derecho común no agota. Es el caso por ejemplo, de la asistencia

<sup>50</sup> Su regulación se encuentra en el TCE, Tercera parte, Políticas de la Comunidad, Título I, Libre circulación de mercancías, artículos 23 a 31. La prohibición de tributos discriminatorios se encuentra en el artículo 90.

<sup>51</sup> DEMARET, P.: «Le régime des échanges internes et externes de la Communauté à la lumière des notions d'union douanière et de zone de libre-échange», *Du droit international au droit de l'intégration, Liber Amicorum Pierre Pescatore*, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, pág. 153; ÁLVAREZ GÓMEZ-PALLETE, J.M.: «La libre circulación...», *op. cit.* págs. 45 y siguientes.

<sup>52</sup> SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: «Monopolios fiscales y directrices comunitarias», *REDF*, 37/1983, pág. 253.

<sup>53</sup> El Código Aduanero Comunitario está regulado en el Reglamento 92/2913/CEE, de 12 de octubre. El Reglamento 2658/87, del Consejo, de 23 de julio de 1987, regula la nomenclatura arancelaria y estadística y el arancel aduanero común. Véase GALERA RODRÍGO, S.: *Derecho aduanero español y comunitario. La intervención Pública sobre el Comercio Exterior de Bienes*, Civitas, 1995.

<sup>54</sup> GALERA RODRÍGO, S.: *Derecho aduanero español y comunitario. La intervención pública sobre el Comercio Exterior de Bienes*, Civitas, 1995.

<sup>55</sup> GARCÍA PRATS: «Incidencia...» *op. cit.*, pág. 532.

mutua para determinar la aplicación de las reglas de origen preferencial <sup>56</sup> y de la regulación de aspectos concretos relativos, entre otras materias, a las declaraciones de aduana <sup>57</sup>, al depósito temporal de mercancías <sup>58</sup>, al destino aduanero <sup>59</sup> y a los medios de pago <sup>60</sup>. En estos casos, se encuentra normativa reglamentaria nacional aplicable y funcionarios nacionales que impulsan actuaciones bajo las premisas de nuestra ley tributaria.

Este reparto competencial conlleva diversas consecuencias. Desde el punto de vista del sistema de fuentes, el artículo 7.1 último párrafo de la LGT debiera disponer la potestad del Ministro de Hacienda para dictar reglas en el marco de actuaciones con impuestos comunitarios. Al mismo tiempo, debiera resultar claro que la gestión de estos últimos tributos pueda resolverse, por remisión del orden comunitario o ante las lagunas que pueda presentar, bajo sus principios y criterios. Es necesario precisar los procedimientos, entre los previstos en la LGT, que son aplicables a estas formas de imposición y con qué alcance, ya que sin duda se acudirá al procedimiento gestor, inspector y de recaudación, diseñados en sus preceptos.

Desde la consideración de la organización administrativa, el artículo 6 de la LGT debiera precisar que la administración tributaria española desarrolla otras funciones distintas a las previstas en sus títulos III a V. Al mismo tiempo, pudiera resultar conveniente determinar legalmente cuál de las administraciones territoriales españolas resulta competente en la gestión aduanera.

Finalmente se quisiera trasladar la pregunta acerca de la correcta tipificación de los ilícitos tributarios. Una interpretación restrictiva del concepto de tributo y de sus elementos tributarios de acuerdo con la elaboración de la norma española plantea dudas, ya suscitadas, acerca de su extensión a los institutos de fuente europea. Los principios penales de seguridad jurídica y tipicidad, aplicables al régimen sancionador administrativo, según resulta del artículo 25.1 de la CE, exigirían que las menciones referidas al mismo, su normativa y las obligaciones materiales y formales correspondientes abarcasen a los conceptos elaborados en sede comunitaria.

#### *a.2) Las obligaciones derivadas del Derecho de competencia y la libre concurrencia.*

Un verdadero mercado en una economía libre exige que la competencia no se vea distorsionada, bien por actos propios de los agentes económicos o bien por intervenciones del sector público. Así, el artículo 3 g) del TCE recoge como instrumento para el funcionamiento del mercado interior

<sup>56</sup> Artículo 27 del Código Aduanero y los Protocolos de Origen incluidos en los Acuerdos Comerciales de carácter preferencial suscritos por la UE, entre otros, en el marco de la Asociación Europea de Libre Comercio, ACP, Países y Territorios de Ultramar.

<sup>57</sup> Artículos 43 a 47, 62, 76 y 77 del Código Aduanero Común, desarrollados por las Órdenes Ministeriales de 27 de julio de 1995 y de 21 de noviembre de 2000 y Resolución de 4 de diciembre de 2000.

<sup>58</sup> Artículos 50 a 53 del Código Aduanero Común, desarrollados por Resolución de 11 de diciembre de 2000.

<sup>59</sup> Artículos 59 y siguientes del Código Aduanero Común, desarrollados por Órdenes de 4 de septiembre de 1985, de 7 de abril de 1988, de 18 de diciembre de 2001 y Resolución de 4 de diciembre de 2000.

<sup>60</sup> Véase Orden 9 de julio de 2001.

un régimen que impida que la competencia sea falseada y en su articulado se disponen, entre otras, un conjunto de obligaciones dirigidas a limitar las actuaciones de los Estados miembros que la pudieran enturbiar. Los sistemas tributarios deberán construirse bajo estas mismas premisas: no distorsionar las condiciones de libre concurrencia y resultar neutral desde el punto de vista económico. De nuevo, un principio que informa nuestro sistema tributario no recogido en el artículo 7 de la LGT <sup>61</sup>.

En particular, el artículo 90.2 prohíbe el gravamen de los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger directamente otras producciones. El TJCE <sup>62</sup> detecta el carácter protector de un tributo cuando la carga que comporta permite influir en el mercado, al reducir el consumo potencial de los productos importados en beneficio de los nacionales que compitan con él. Como ha dicho la doctrina <sup>63</sup>, el tributo interno, como consecuencia del tipo o de otros elementos, decanta la decisión de los consumidores hacia los productos nacionales competidores y provoca una disminución del consumo potencial de los productos procedentes del exterior.

Las normas relativas a ayudas estatales determinan también la construcción de las normas fiscales nacionales. Éste es un concepto muy amplio que abarca no sólo las subvenciones, como prestaciones positivas, sino también las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen en una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos <sup>64</sup>. Es evidente que el TJCE sigue así una interpretación extensiva del concepto, que abarca medidas propias del ámbito tributario <sup>65</sup>.

La norma general establecida por el TCE, artículo 87, es que las ayudas de Estado son incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros y falseen o amenacen falsear la competencia, al favorecer a determinadas empresas o producciones. Como excepción, se consideran compatibles determinadas ayudas de carácter social para consumidores individuales, las destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales y las concedidas en el marco de la reunificación alemana. El Consejo, a propuesta de la Comisión, también puede considerar compatibles con el mercado común determinadas ayudas regionales, de interés comunitario, para remediar perturbaciones económicas graves, para promover la cultura o para conservar el patrimonio. Como excepciones, son interpretadas siempre de manera restrictiva <sup>66</sup>.

<sup>61</sup> VICIANO PASTOR, V: *Libre competencia e intervención pública en la economía*, ed. Tirant lo Blanch, Biblioteca Jurídica Cuatrecasas, Valencia, 1995; ESTEVE PARDO, M.L.: *El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Colección de Derecho Financiero, 1, Valencia, 1996.

<sup>62</sup> Asunto C-365/85, *Comisión contra República de Italia*, sentencia de 9 de julio de 1987, REC [1987], pág. 00259.

<sup>63</sup> MATTERA, A: *El mercado...*, *op. cit.*, pág. 148.

<sup>64</sup> Así lo ha definido el TJCE en diversos asuntos: véase en particular, C-387/92, *De gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad*, sentencia de 15 de marzo de 1994, REC [1994]. Pág. I-877, Párrafo 39; C-143/99, *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, sentencia de 8 de noviembre de 2001, párrafo 34, REC [2001] pág. I-8365, párrafo 38; y C-501/00, *Reino de España contra Comisión*, sentencia de 15 de julio de 2004, sin recopilar.

<sup>65</sup> Sobre el carácter amplio del concepto, véase el fallo dictado en el asunto C-61/79, *Denkavit Italiana Srl*, sentencia de 27 de marzo de 1980, RCE [1980] pág. 00399; sobre su aplicación a medidas fiscales, véase el fallo del asunto C-70/72, *Comisión contra Alemania*, sentencia de 12 de julio de 1973, RCE [1973] pág. 00813.

<sup>66</sup> LAFUENTE SÁNCHEZ, R.: «Práctica de la Comisión CE en materia de ayudas de Estado: criterios y principios de aplicación», *Noticias de la UE*, n.º 123/1995, pág. 33.

La Comisión adoptó una comunicación dirigida a facilitar el análisis de medidas fiscales y poder concretar la presencia de los elementos que integran el concepto de ayuda de Estado <sup>67</sup>: en primer lugar, debe tratarse de medidas que ofrezcan a sus beneficiarios una ventaja como consecuencia de aligerar las cargas que gravan su presupuesto, que pueden resultar de la reducción total o parcial de los elementos que determinan la cuantía del impuesto o del aplazamiento, fraccionamiento o la anulación excepcional de la deuda fiscal; en segundo lugar, debe ser concedida por el Estado o por sus administraciones regionales o locales, mediante disposiciones legales o reglamentarias, o a través de prácticas administrativas; debe afectar a la competencia y los intercambios entre los Estados miembros; por último, la medida debe ser específica o selectiva en el sentido de favorecer a determinadas empresas o producciones, sin perjuicio de que la misma puede resultar justificada por la naturaleza o la economía del sistema.

Este régimen comunitario afecta al ejercicio de las competencias nacionales. La adopción de medidas que puedan tener la consideración de ayudas estatales requiere la notificación previa y obligatoria a la Comisión, a quien compete su autorización bajo control del juez comunitario. Tales medidas ven suspendida su ejecutividad entre tanto, a pesar de que hubieran sido adoptadas y hubieran entrado en vigor según las normas nacionales <sup>68</sup>.

En caso de que estime que las ayudas son incompatibles con el mercado común, se podrá exigir al Estado miembro su modificación o supresión. En caso de que las ayudas ya se hubieran hecho efectivas, en contra de lo dispuesto en las normas de procedimiento, la supresión supone, en principio, la obligación de devolución, salvo que la misma quede excluida bajo aplicación del principio de confianza legítima.

Se abren así diversas cuestiones relacionadas con las previsiones de la LGT: el cumplimiento del principio de reserva de ley no es ya suficiente para introducir incentivos fiscales o modular los distintos elementos tributarios en casos especiales. Las previsiones de sus artículos 8 y 22 deberían hacerse eco de la necesidad de seguir el correspondiente procedimiento comunitario, imprescindible para la validez y vigencia de este tipo de medidas, así como para su disfrute por el contribuyente con plenas garantías <sup>69</sup>.

## b) Obligaciones previstas en el Derecho comunitario derivado.

Al margen del cumplimiento de las prescripciones incluidas en las directivas cuyo objeto es la armonización fiscal, existen normas de Derecho comunitario derivado que imponen determinadas obligaciones a los Estados miembros.

<sup>67</sup> Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas. Sobre esta materia, véase FERNÁNDEZ FARRERES, G.: *El régimen de ayudas estatales en la Comunidad Europea*, Cuadernos de estudios europeos, ed. Civitas, 1993; en su aplicación al ámbito tributario, véase GARCÍA PRATS: «Incidencia...» *op. cit.*, págs. 543 y siguientes.

<sup>68</sup> GARCÍA PRATS: «Incidencia...» *op. cit.*, pág. 545.

<sup>69</sup> Como claro ejemplo, la sentencia de 15 de julio de 2004 del TJCE, ya referenciada, declaró ilegal la deducción por actividades de exportación del artículo 34 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, por incumplimiento de las normas comunitarias de ayudas de Estado.

El establecimiento del mercado común planteó la necesidad de atribuir a las administraciones tributarias nacionales la capacidad necesaria para cumplir con su función en un marco protagonizado por las libertades de circulación de los contribuyentes más allá del ámbito territorial sobre el que extendían sus competencias. Preocupaban a la vez el incremento de las posibilidades de fraude y evasión fiscal, con las consiguientes pérdidas de recaudación, la verdadera realización del principio de justicia fiscal y las posibles distorsiones en los movimientos de capitales y en las condiciones de competencia <sup>70</sup>.

Se recogen cuatro formas de asistencia mutua entre administraciones tributarias: la Directiva 77/799/CEE y el Reglamento CE 1798/2003 contienen los procedimientos básicos para que las administraciones de los distintos Estados miembros procedan a suministrarse información de la que dispongan y que sea útil para la gestión tributaria, bajo tres modalidades: previo requerimiento, de manera automática y de forma espontánea; la Directiva 2001/44/CE establece el sistema para extender la cooperación a la recaudación, entre otros, de créditos tributarios; la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, regula la tenencia, circulación y control de los productos objeto de impuestos especiales; y el Convenio 90/436/CEE recoge un procedimiento amistoso y un sistema arbitral para resolver las disputas administrativas en la determinación del precio en operaciones vinculadas <sup>71</sup>.

La regulación comunitaria, sin embargo, no abarca todos los aspectos necesarios y, en particular, los relacionados con la puesta en práctica de los instrumentos internos necesarios en el desarrollo de estos procedimientos.

Se trata de actuaciones en las que participan dos o más Estados miembros y ciudadanos o entidades procedentes de Estados miembros o no de la UE. Cuando un Estado es requerido para cooperar, surgirán dudas acerca de quiénes pueden participar en el proceso, cómo y con qué derechos, en particular cuando se trate de personas o entidades ubicadas en otros países, que bien pudieran estar amparadas por los Tratados de la UE y por los derechos que éstos confieren.

Debiera estar previsto el inicio de un proceso de comprobación, investigación o recaudación, abreviado o parcial, así como la posibilidad de ampliar o no actuaciones cerca de la persona o personas de quien se obtenga la información. Bajo nuestro ordenamiento tributario, algunas de estas

<sup>70</sup> Directiva 77/799/CEE, del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos.

<sup>71</sup> Se encuentran regulados en la Directiva 77/799/CEE, ya citada, en el Reglamento CE 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y por el que se deroga el Reglamento (CEE) n.º 218/92, en la Directiva 2003/93/CE del Consejo, de 7 de octubre de 2003, 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 e indirectos, en la Directiva 76/308/CEE del Consejo referente a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas, en la Directiva 2001/44/CE del Consejo, de 15 de junio de 2001, por la que se modifica la Directiva 76/308/CEE, referente a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y de Garantía Agrícola, así como de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana, y en relación con el impuesto sobre el valor añadido y determinados impuestos especiales, en la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales y en el Convenio 90/436/CEE relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas.

cuestiones pudieran venir resueltas por los procedimientos de comprobación limitada previstos en los artículos 136 y siguientes de la LGT, por el de inspección parcial del artículo 148 de la LGT, con la posible exclusión del derecho del contribuyente a solicitar la ampliación de actuaciones prevista en su artículo 149, o por el procedimiento de recaudación, con las necesarias adaptaciones. En cuanto a la articulación práctica de estos procesos, serían útiles las previsiones contenidas en dichos procesos sobre inicio, desarrollo, terminación, documentación y motivación, de nuevo con las modificaciones necesarias, en particular las derivadas de la participación de extranjeros que disfrutaran de derechos comunitarios y de las obligaciones específicas de secreto previstas en las citadas disposiciones comunitarias. La transmisión de información o de las cuantías recaudadas debiera rodearse de las medidas necesarias para garantizar su confidencialidad y autenticidad.

Sí se hacen necesarios unos criterios que permitan conocer las consecuencias derivadas de la utilización simultánea o sucesiva de los recursos previstos en el orden interno de cualquiera de los Estados interesados en el proceso de cooperación puesto en marcha, ya sea en vía administrativa o jurisdiccional; en particular, cuando puedan producirse en el curso del procedimiento amistoso o de arbitraje seguidos a la luz de lo previsto en el Convenio para precios de transferencia, en la medida en que la terminación de éstos determine una decisión vinculante para las Administraciones tributarias.

### 3. LOS PRINCIPIOS INFORMANTES DEL DEBER DE CONTRIBUIR

#### a) Referencia a los principios constitucionales y generales del ordenamiento tributario.

El artículo 31.1 de la CE recoge los principios informantes del deber de contribuir: el de generalidad, justicia, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad. El artículo 3 de la LGT los reproduce en su afán de que los poderes públicos establezcan y exijan los tributos de acuerdo con los mismos.

Al mismo tiempo, se recogen los principios que deben inspirar los procedimientos de exacción de los tributos. El artículo 103 de la CE dispone la actuación administrativa de acuerdo con un principio de eficacia, que la LGT traduce en los de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales. Además, en su actuación, la administración debe respetar los derechos y garantías de los obligados tributarios.

#### b) Los principios del ordenamiento comunitario relevantes para el Derecho tributario.

El principio de no discriminación y las libertades de circulación de trabajadores, establecimiento, servicios y capitales son instrumentos para lograr cumplir con los fines fijados por los Tratados y elementos necesarios para estructurar un mercado interior. Se articulan en función de este objeto

y constituyen principios fundamentales de la Comunidad. Ésta es la razón por la que se regulan de manera específica en el Tratado. Implican obligaciones para los Estados miembros y en la práctica se concretan en el reconocimiento a los particulares de unos derechos. Como dice el TJCE, las libertades son directamente eficaces respecto de los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros y atribuyen a los sujetos individuales derechos subjetivos que los jueces nacionales deben tutelar <sup>72</sup>.

Su realización práctica implica igualmente el reconocimiento de unos derechos instrumentales: los nacionales de los Estados miembros tienen también los de entrada y estancia en territorio de otro Estado miembro. De acuerdo con el TJCE <sup>73</sup>, éstos tienen, conferido directamente por el TCE o, según el caso, por las disposiciones dictadas en su aplicación, el de entrar en el territorio de un Estado miembro y permanecer en él, con el objeto de poder realizar los fines comunitarios. Éstos han dado lugar a un desarrollo normativo profuso, con especial incidencia en la realización de la libre circulación de trabajadores, donde se han reconocido también prerrogativas equivalentes a los miembros de la familia, y presentan alguna particularidad en el desarrollo de la libre prestación de servicios, donde su carácter temporal implica que el artículo 49 párrafo tercero del TCE mencione que para realizar la prestación se puede ejercer la actividad correspondiente, de forma temporal, en el Estado donde se lleve a cabo, en las mismas condiciones que este último imponga a sus propios nacionales.

#### *b.1) El principio de no discriminación.*

El principio de no discriminación, artículo 12 del TCE, es una norma fundamental y absoluta que prima sobre cualquier disposición comunitaria, y sobre cualquier norma o acto de los poderes públicos nacionales. Como principio general cumple dos funciones: una informadora, y otra, como fuente supletoria, en defecto de norma específicamente aplicable <sup>74</sup>. Referida a la nacionalidad, aparece como la dimensión transfronteriza del derecho de igualdad, y como tal exige tratar igual situaciones iguales y de manera diferente situaciones que así lo son <sup>75</sup>.

Este principio extiende sus efectos al ámbito de aplicación propio del TCE. Sin embargo, el TJCE lo ha invocado en áreas tributarias de soberanía nacional no armonizadas. Una explicación se podría encontrar en el carácter esencial de este derecho para la construcción del mercado único, competencia fundamental de la Comunidad, lo que ha permitido extender sus consecuencias en ámbitos reservados en principio a la potestad interna.

<sup>72</sup> Asunto 41/74, *Van Duyn*, sentencia de 4 de diciembre de 1974, REC [1974], pág. 00529.

<sup>73</sup> Asunto 8/77, *Sagulo*, sentencia de 14 de julio de 1977, REC [1977], pág. 1.495.

<sup>74</sup> SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J.: *La no discriminación fiscal*, ed. Edersa, Madrid 2001, págs. 243-244. Asuntos 144/76, *Bela-Mülle*, sentencia de 5 de julio de 1977, REC [1977] pág. 1.211; asuntos acumulados C-80/77 y 81/77, *Société Les Commissionnaires Réunis SARL vs. Receveur des douanes*, sentencia de 20 de abril de 1978, REC [1978], pág. 927; asunto 15/81, *Schul/Inspecteur des droits d'importation*, REC [1982], pág. 1.434; y el asunto C-168/01, *Bosal Holding BV*, sentencia de 18 de septiembre de 2003, REC [2003].

<sup>75</sup> Véase KAPTEYN, P.J.G. y VERLOREN VAN THEMAAT, P.: *Introduction... op. cit.*, pág. 169, quienes se refieren al asunto C-13/63, *Italia vs. Comisión*, sentencia de 17 de julio de 1963, RCE [1961-1963] pág. 435.



Esta generosa cobertura ha llevado a enraizar un verdadero principio de igualdad de aplicación general, que forma parte del estatuto jurídico del ciudadano europeo. Se crea así un vínculo jurídico común: la ciudadanía de la Unión, que se interpone entre el nacional y el extranjero. De esta manera, igualdad y no discriminación son expresiones recíprocas de un principio que contribuye a que la Comunidad sea calificada como Comunidad de Derecho <sup>76</sup>.

Este principio está claramente dirigido a los Estados miembros y alcanza a las Instituciones comunitarias y otras agencias y organismos <sup>77</sup>. Más dudas han surgido sobre su aplicación entre particulares, caso para el que no se han previsto mecanismos jurídicos de protección <sup>78</sup>. Por otra parte, su carácter fundamental y universal debiera hacerlo aplicable en tales casos. Existe jurisprudencia que ha apoyado esta tesis en el ámbito de las relaciones laborales <sup>79</sup>.

#### *La cláusula de nación más favorecida* <sup>80</sup>.

Hay doctrina <sup>81</sup> que plantea la invocación de la cláusula de nación más favorecida en la aplicación de los convenios de doble imposición, como una consecuencia del principio de no discriminación y sobre la base de una interpretación teleológica: crear un verdadero mercado interior impediría que un Estado pudiera diferenciar entre operadores económicos según su procedencia y el tratado fiscal que les fuera aplicable.

Las resoluciones del TJCE muestran sus reticencias a la aplicación de esta cláusula y evitan pronunciarse incluso cuando la cuestión ha sido planteada de forma expresa <sup>82</sup>. También existe doctrina en sentido contrario <sup>83</sup>, que se basa en el respeto de la soberanía de los Estados miembros; en

<sup>76</sup> MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D.: *Instituciones...*, *op. cit.* págs. 614 y siguientes; LENAERTS, K.: «L'égalité de traitement en droit communautaire. Un principe unique aux apparences multiples», *Cahiers de Droit Européen* 1991-1, págs. 11 y siguientes.

<sup>77</sup> KAPTEYN, P.J.G. y VERLOREN VAN THEMAAT, P.: *Introduction...* *op. cit.*, pág. 172. Véanse los fallos de los asuntos C-13/63, *Italia vs. Comisión*, REC [1963] y C-271/83, *Ainsworth et al. contra la Comisión y el Consejo*, REC [1987]. SANTA-BÁRBARA, *La no discriminación...*, *op. cit.*, págs. 264 a 267, se extiende sobre las consecuencias de este principio sobre los recursos propios comunitarios.

<sup>78</sup> DURAND: *Commentaire Mégret Le Droit de la CEE*, Vol. 2, 2.ª edición, Bruselas, 1992, pág. 60.

<sup>79</sup> ZULEEG: *Europarecht, Energierecht, Wirtschaftsrecht*, ed. Börner, Colonia 1992. Véanse los asuntos C-36/4, *Walrave & Koch contra la Asociación Ciclista Internacional*, REC [1974] y pág. 172.

<sup>80</sup> Díez de Velasco indica que, mediante la cláusula de nación más favorecida, el Estado que la otorga se obliga a extender al Estado beneficiario de la misma todas las ventajas que concedió o concederá en el futuro a un tercer Estado, el Estado más favorecido, en los mismos términos que a este último, y sin que sea preciso ningún nuevo acuerdo para ello. Véase su obra *Instituciones...* *op. cit.*; PUENTE MUÑOZ, T.: *La cláusula de nación más favorecida*, Valencia, 1965.

<sup>81</sup> RÄEDLER, A.: «Most-favored nation clause in European Tax Law?», *EC Tax Review* 1995/2; DASSESSE, M.: «Fiscalité: vers une multilatéralisation des conventions bilatérales?», *L'Echo*, 15 de julio de 1994; Fédération des Experts Comptables Européens: *FEE survey on treaties against double taxation*, Bruselas, Junio de 1995; FARMER, P. y LYAL, R.: *EC...*, *op. cit.*, pág. 318-319; VAN THIEL, S.: *Free movement of Persons and Income Tax Law: the European Court in search of principles*, ed IBFD, Amsterdam, 2002.

<sup>82</sup> Sentencia de 28 de enero de 1981, asunto C-32/80, *Kortmann*, REC [1981] pág. 00251; asuntos acumulados C-397 y 410/98, *Hoechst AG*, sentencia de 8 de marzo de 1991, RCE [2001], pág. I-12727, I.760.

<sup>83</sup> HINNEKENS, L.: «Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law-Applications of the Rules», *EC Tax Review*, 1995/4, págs. 209-215. DOURADO, A.P.: «From the Saint-Gobain to the Metallgesellschaft case: scope of non-discrimination of permanent establishments in the EC Treaty and the most-favoured-nation clause in EC Member States tax treaties», *EC Tax Review* n.º 2002/3.

particular, la libertad de pactar acuerdos bilaterales, fundamento del artículo 293 del TCE. También su artículo 58.1 a), en la regulación de la libre circulación de capitales, admite distinto tratamiento en función del lugar de residencia del inversor o de la inversión.

Es posible rechazar también el argumento derivado de la interpretación teleológica. La vigencia de esta cláusula no garantiza una tributación igualitaria para todos los operadores, puesto que la misma no resulta de lo dispuesto en los convenios fiscales, que sólo determinan la distribución del poder tributario entre los signatarios del tratado <sup>84</sup>.

### b.2) Las libertades fundamentales.

#### b.2.1) La libre circulación de trabajadores.

La libertad de circulación de trabajadores se encuentra regulada en los artículos 39 a 42 del TCE. Se trata de una de las dos manifestaciones de la libertad general de circulación de personas, referida al desarrollo de actividades por cuenta ajena, e implica la eliminación de cualquier discriminación basada en la nacionalidad con respecto al empleo, la remuneración y las demás condiciones de trabajo. Atribuye los derechos de iniciar una actividad como empleado y a desarrollarla en el territorio de otro Estado miembro bajo las mismas condiciones que los nacionales del país de acogida <sup>85</sup>.

Ante el silencio del TCE, el TJCE ha desarrollado una definición de trabajador: la persona que realiza, durante un cierto tiempo, en favor de otra y bajo la dirección de ésta ciertas prestaciones por las cuales percibe una remuneración <sup>86</sup>.

De acuerdo con las prescripciones del artículo 39.3 del TCE, esta libertad puede ser excepcionalmente por razones de orden público, de seguridad pública o de salud pública. Éstas deben ser interpretadas de forma restrictiva, no pueden generar discriminaciones por razón de la nacionalidad y deben ser proporcionadas al objeto perseguido <sup>87</sup>.

<sup>84</sup> KOSTENSE, «The Saint Gobain Case and the Application of Tax Treaties, Evolution or Revolution?», *EC Tax Review* n.º 2000/4. RÄDLER, A.J.: «Most Favoured Nation Concept in Tax Treaties», en obra colectiva *Multilateral Tax Treaties: new developments in International Tax Law*, Linde Verlag Viena y Kluwer Law International Ltd., Londres, 1997, págs. 11 y 14. WEBER, D: «Pending cases Filed by Dutch Courts: the F.W.L. de Groot Case and Related EC Cases before Dutch Courts», en obra colectiva *Direct Taxation: Recent ECJ Developments*, Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht, 2003, pág. 182.

<sup>85</sup> Artículo 1 del Reglamento (CEE) n.º 1612/68 del Consejo, de 15 de octubre de 1968, relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad.

<sup>86</sup> Asunto C-66/85, *Lawrie-Blum*.

<sup>87</sup> Véase la Directiva 64/221/CEE, del Consejo, de 25 de febrero de 1964, para la coordinación de las medidas especiales para los extranjeros en materia de desplazamiento y de residencia, justificadas por razones de orden público, seguridad y salud pública y el asunto C-131/85, *Gül*, sentencia de 7 de mayo de 1986, REC [1986], pág. 01573.

Esta libertad no alcanza a los empleos en la administración pública, artículo 39.4 del TCE, cuando impliquen participar de forma directa o indirecta en el ejercicio de poderes atribuidos por el Derecho público y en obligaciones establecidas para salvaguardar el interés general del Estado o de autoridades públicas <sup>88</sup>.

#### b.2.2) El derecho de establecimiento.

Los artículos 43 a 48 del TCE regulan el derecho de establecimiento, expresión de la libertad de circulación de personas y manifestación de una característica fundamental del mercado interior, que exige la interdicción de medidas discriminatorias que incidan en su ejercicio y de aquellas que sean restrictivas o la obstaculicen. El artículo 43.2 describe su alcance: el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades, entre las que se ha considerado que figura la participación, como fórmula contractual particular, a través de *joint ventures* <sup>89</sup>.

Este derecho se ejerce mediante la creación o traslado de un establecimiento principal o de un establecimiento secundario consistente en una agencia, sucursal o filial. Sí es característica la naturaleza estable de la actividad. Por otro lado, debe ser posible escoger la forma jurídica que resulte más adecuada para el desarrollo de la actividad <sup>90</sup>.

El artículo 43 del TCE atribuye a los nacionales de los Estados miembros mención referida a personas físicas. La ley interna rige la nacionalidad bajo el principio de autonomía. El artículo 48 lo reconoce a las sociedades, siempre que estén constituidas de conformidad con la legislación de un Estado miembro y que su sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Comunidad <sup>91</sup>. La determinación de la condición social también resulta de las legislaciones de los Estados miembros. Abarca a todas aquéllas, cualquiera que fuera su forma jurídica concreta o su sujeción al Derecho público o privado, y con independencia de su carácter civil o mercantil. En todo caso, es necesario ostentar personalidad jurídica.

En cuanto a las entidades sin fin de lucro, no están cubiertas por el derecho de establecimiento. Sin embargo, para el TJCE, es relevante la naturaleza de la actividad, de tal forma que, si la misma puede reputarse como económica de acuerdo con el artículo 2 del Tratado, podría considerarse cubierta por la libertad de establecimiento <sup>92</sup>.

<sup>88</sup> Véanse asunto C-149/79, *Comisión contra el Reino de Bélgica*, sentencia de 26 de mayo de 1982, REC [1982] pág. 01845; asuntos C-66/85, ya citado, C-307/84, *Comisión contra República Francesa*, sentencia de 3 de junio de 1986, REC [1986] pág. 01725, C-473/93.

<sup>89</sup> KAPTEYN, P.J.G. y VERLOREN VAN THEMAAT, P.: *Introduction...*, *op. cit.*, pág. 734.

<sup>90</sup> Asunto C- *avoir fiscal*,. PISTONE, en su trabajo *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, Eucotax Series on European Taxation, ed. Kluwer Law International Limited, pág. 147, considera que esta misma conclusión se extrae de la sentencia dictada en el asunto *Centros*.

<sup>91</sup> PLENDER, R. y PÉREZ SANTOS, J.: «Libertad de establecimiento y servicios», en *Introducción al Derecho comunitario europeo*, Madrid, Civitas, 1985, pags. 162 y siguientes.

<sup>92</sup> Sobre el concepto comunitario de actividad económica, véase sentencia de 5 de octubre de 1988, asunto C-186/87, *Steymann*, REC [1988], pág. 06159.

### b.2.3) La libre prestación de servicios.

La libre prestación de servicios implica el derecho a ejercer temporalmente actividades, por no establecidos, en el territorio de un Estado miembro en las mismas condiciones previstas para los nacionales y la prohibición de imponer restricciones a su desarrollo; no se puede exigir el cumplimiento de las normas vigentes para los establecidos, ni de los requisitos que ya se hubieran satisfecho en el Estado de origen <sup>93</sup>.

El TCE define los servicios en su artículo 50 como prestaciones realizadas normalmente a cambio de una remuneración, que consisten, pues, en obligaciones de hacer. El concepto se precisa mediante la incorporación de una lista ilustrativa en la que se mencionan actividades de carácter industrial, mercantil, artesanal y otras propias de profesionales liberales.

Además de las excepciones previstas en el TCE, por razones de orden público, seguridad y salud públicas, el Derecho comunitario derivado ha desarrollado otras, basadas en consideraciones culturales, en la protección contra daños de la red de telecomunicaciones pública y en reglas de conducta profesional <sup>94</sup>.

### b.2.4) La libre circulación de capitales.

A diferencia de lo que sucedió con el resto de libertades, al término del período transitorio no se produjo la liberalización de la circulación de capitales para evitar distorsiones sobre las políticas monetarias y las balanzas de pagos nacionales, salvo en la medida necesaria para asegurar la libre circulación de mercancías y servicios <sup>95</sup>. Esta situación cambió con la adopción del TUE y el acuerdo para la Unión Económica y Monetaria, en el cual la libre circulación de capitales juega un papel esencial <sup>96</sup>.

En cuanto a su ámbito de aplicación, alcanza a los movimientos de capitales y pagos dentro de la Comunidad y entre Estados miembros y Estados terceros. En el caso de movimientos de capitales con países terceros y cuando una medida comunitaria pueda suponer un retroceso en el proce-

<sup>93</sup> Sobre la exclusión de las condiciones propias de los establecidos, véase asunto C-205/84, *Comisión contra República Federal de Alemania*, sentencia de 4 de diciembre de 1986, REC [1986], pág. 03755. Sobre el doble cumplimiento de unos mismos requisitos, véase el asunto C-353/89, *Comisión contra los Países Bajos*, sentencia de 25 de julio de 1991, REC [1991], pág. I-04069.

<sup>94</sup> Directiva 89/552/CEE del Consejo, de 3 de octubre de 1989, sobre la coordinación de determinadas disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros relativas al ejercicio de actividades de radiodifusión televisiva; Directiva 91/263/CEE del Consejo, de 29 de abril de 1991, relativa a la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros sobre equipos terminales de telecomunicación, incluido el reconocimiento mutuo de su conformidad; y Directiva 77/249/CEE del Consejo, de 22 de marzo de 1977, dirigida a facilitar el ejercicio efectivo de la libre prestación de servicios por los abogados.

<sup>95</sup> Asunto C-203/80, *Casati*, sentencia de 11 de noviembre de 1981, REC [1981], pág. 00681.

<sup>96</sup> Hay directivas que regulan determinadas operaciones: la Directiva 97/5/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de enero de 1997 relativa a las transferencias transfronterizas.

so de liberalización, deberá ser aprobada por unanimidad en el Consejo. Cuando tales movimientos puedan causar dificultades graves para el funcionamiento de la unión económica y monetaria, el Consejo, por mayoría cualificada, puede adoptar las medidas de salvaguardia necesarias.

El artículo 58 recoge las posibles restricciones estatales a los movimientos de capitales. Además de la previsión típica de la toma de medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública, los Estados pueden adoptar las que sean necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, y establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística.

El TCE admite también disposiciones fiscales que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital, siempre que tales medidas no constituyan ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación <sup>97</sup>.

### **c) Consecuencias derivadas del principio de no discriminación y las libertades fundamentales en el Derecho tributario nacional.**

El TCE recoge la no discriminación y las libertades comunitarias de una tradición propia de los Estados democráticos que integran la Comunidad, basada, entre otros elementos, en la soberanía popular, en el reconocimiento de los derechos fundamentales individuales y en la economía libre de mercado. Así, el Preámbulo del Tratado se refiere a la voluntad de crear una unión cada vez más estrecha entre los pueblos europeos, que se convierten así en los verdaderos destinatarios del proceso de integración.

De alguna forma va de suyo que sus ciudadanos ya disfrutaran de todo tipo de libertades económicas. Su inclusión en el Derecho comunitario tiene que ver con la proyección de sus consecuencias en el territorio de todos los Estados integrados. Preocupa aquí la realización en su aspecto internacional.

Estas disposiciones, sus consiguientes obligaciones para los Estados miembros y los derechos para los particulares alcanzan al ámbito tributario: así lo ha puesto de manifiesto la jurisprudencia comunitaria, incluso en materias no atribuidas en un principio a la Comunidad <sup>98</sup>. Su reconocimiento

<sup>97</sup> Asunto C-35/98, *Verkooijen*, sentencia de 6 de junio de 2000, asunto C-35/98, REC [2000] página I-04071.

<sup>98</sup> Sentencia de 26 de enero de 1993, asunto C-112/91, *Werner*, REC [1993] pág. I-00429, párrafo 17. VAN THIEL, S.: *EU...*, *op. cit.*; SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J.: *La no discriminación...*, *op. cit.*, pág. 353. Como ha dicho más recientemente el TJCE, una medida fiscal nacional que obstaculiza el ejercicio de esta libertad podría constituir una medida prohibida por el TCE. Así se lee en el párrafo 26 del asunto C-17/2000, *De Coster*, sentencia de 29 de noviembre de 2001, REC 2001, pág. I-09445.

debe tener una doble consecuencia: la LGT debiera hacerse eco de su incidencia en el ordenamiento nacional y es necesario determinar una nueva modalidad de tributación que se ajuste a las prescripciones antes analizadas.

De esta manera, el artículo 3 de la LGT debiera recoger estos valores superiores, puesto que informan la labor legislativa y cumplen una función supletoria e integradora en la interpretación de las normas jurídico-tributarias. Es más, la obligación de no restringir ni obstaculizar la realización de los derechos comunitarios se convierte en la necesidad de respetar un principio de proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario y en la determinación de las obligaciones formales impuestas a los contribuyentes de tal procedencia, con la consiguiente incidencia en las previsiones del apartado 2 de este mismo precepto, así como en todas las prescripciones que regulan la aplicación de los tributos.

Las distintas vías administrativas de revisión deben ofrecerles garantías de protección. Las violaciones de los derechos y libertades comunitarios debieran tener la consideración de infracción a la ley o al ordenamiento jurídico y tener los efectos propios de las denegaciones de los mismos. Se destacaría la necesidad de que el artículo 217 de la LGT las considere como casos de lesión de derechos bajo amparo constitucional y que el artículo 221 habilítase, de forma expresa, el procedimiento de devolución de ingresos indebidos para proceder a la restitución que sea necesaria para el restablecimiento del orden comunitario.

Por otra parte, la atribución y reconocimiento de este conjunto de libertades esenciales sitúa al ciudadano comunitario en un determinado estadio jurídico respecto de los Estados miembros, que no concurre en quienes proceden de terceros países. Las exigencias derivadas de la igualdad de trato implican la necesidad de justificar la aplicación de un régimen fiscal diferente, como pueda ser el atribuible a los no residentes, en cada caso. De hecho, la obligación de no restringir las libertades supone un determinado régimen diferenciado que permita la realización de un verdadero mercado interior. La LGT debiera recoger este estatuto que perfila una nueva modalidad de contribuyente, sin perjuicio de que estas consecuencias afecten en mayor medida a las normas concretas de los diferentes tributos.