



La armonización fiscal como poder tributario (y II): Características

Juan López Rodríguez

Doctor en Derecho

Extracto

En esta segunda parte se desgranar las características que se consideran atribuibles al poder tributario de armonizar, a partir de la naturaleza misma de la UE y de los poderes que se le atribuyen. Se trata de disposiciones en el tratado, obligatorias de cumplir, encomendadas a las instituciones europeas, dirigidas a articular la arquitectura del mercado interior sin fin fiscalista, esto es, no destinada a proporcionar ingresos tributarios, ni siquiera a la UE. Es un poder propio del ámbito tributario que concurre con el poder estatal de imposición, lo que implica ordenar el campo de juego de cada ordenamiento jurídico, el comunitario y el nacional. Finalmente, implica la puesta en marcha de los correspondientes instrumentos legislativos y la necesidad de adaptarse al proceso evolutivo de integración.

Palabras clave: poderes de la UE; soberanía; instituciones de la UE; derecho de la UE.

Fecha de entrada: 15-05-2019 / Fecha de aceptación: 21-06-2019 / Fecha de revisión: 02-10-2019

Cómo citar: López Rodríguez, J. (2019). La armonización fiscal como poder tributario (y II): Características. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 441, E1-46.





Tax harmonization as taxing power: Characteristics (and II)

Juan López Rodríguez

Abstract

In this second part the characteristics that are attributable to the tax harmonization power are studied, based on the nature of the EU and its competences. These are provisions of the Treaty, which are mandatory, entrusted to the European Institutions, aimed at articulating the architecture of the internal market with no fiscal purpose, not intended to provide tax revenues. It is a tax power that concurs with the state tax power, which implies ordering the playing field of each legal system, the European and the domestic. Finally, it implies the implementation of legislative instruments and the need to adapt to the dynamic integration process.

Keywords: EU attributions; sovereignty; EU institutions; EU law.

Citation: López Rodríguez, J. (2019). La armonización fiscal como poder tributario (y II): Características. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 441, E1-46.





Sumario

- 7. Consecuencias para la atribución de poder tributario
 - 7.1. Poder constituyente y *ex novo*
 - 7.2. Poder constitucionalizado
 - 7.3. Poder fundacional, supranacional y político
 - 7.4. Poder actual e inevitable
 - 7.5. Poder exclusivo
 - 7.6. Poder indirecto
 - 7.7. Poder instrumental y extrafiscal al servicio del mercado interior
 - 7.8. Poder concurrente
 - 7.9. Poder legislativo y condicionado
 - 7.10. Poder de aproximación legislativa
 - 7.11. Poder dinámico y progresivo

Referencias bibliográficas

7. Consecuencias para la atribución de poder tributario

7.1. Poder constituyente y *ex novo*

Como se ha reconocido (Isenbaert, 2010, p. 71), es posible que las organizaciones supranacionales asuman funciones y objetivos completamente nuevos en el sentido de que no fueron ejercidos o perseguidos previamente por los Estados constituyentes, a lo que habría que añadir que no lo hacían porque simplemente no podían hacerlo. Este es el caso de la armonización fiscal, como poder de aproximación y coordinación de los tributos nacionales, objeto y contenido que no pueden ser propios de la competencia estatal. Al contrario, surgen con el nacimiento del mercado interior como aquel en el que se integran los de los Estados parte de la UE y le sirven a este. En fin, no se trata de un poder que tuvieran los Estados individualmente considerados y, por tanto, no lo podían atribuir a la Comunidad que constituían. Es así un poder *ex novo*.

Y lo calificamos de constituyente porque es elemento necesario para la construcción del mercado interior, institución esta también de nuevo cuño que no existiría sin el necesario acuerdo constitutivo de los Estados que se aúnan para instituirlo. Cuando los tratados «constituyen» el mercado interior, lo estructuran sobre una serie de pilares. Entre los mismos aparecería la armonización fiscal como instrumento que vehiculiza, en la parte correspondiente, la aspiración que expresa esta institución.

7.2. Poder constitucionalizado

La construcción de la UE lo es a partir de los Estados que se ponen de acuerdo en su constitución. El ejercicio de poder que implica para estos solo se puede producir dentro del marco jurídico que los legitima y determina como legal su actuación. El fundamento y la fuente de validez de los tratados constitutivos de la UE y, por consiguiente, del derecho comunitario derivado se halla en las Constituciones internas de los Estados miembros, pues el carácter supranacional con el que se refleja la especificidad del derecho comunitario no supone reconocer a este ordenamiento jurídico una fundamentación al margen de las Constituciones nacionales de los Estados (Martín Queralt *et al.*, 2013, p. 204)¹.

¹ En esta obra se cita la Sentencia del Tribunal Constitucional 28/1991, de 14 de febrero, en cuyo fundamento jurídico 4.º se puede leer que tales tratados pueden ser confrontados con el artículo 93 de la Constitución en un juicio de constitucionalidad, por el hecho de ser dicha norma suprema la fuente de

La necesidad de respetar los principios constitucionales nacionales va a determinar también el alcance del poder de armonización fiscal. Así, hacer efectivo el principio de generalidad en la imposición en un marco de libertades de circulación obliga a adoptar las medidas oportunas para que el disfrute del mercado interior por los ciudadanos y los agentes económicos no determine pérdidas de recaudación por evasión fiscal. Surge así un nuevo fundamento para armonizar la gestión tributaria.

No es esta una visión pacífica (Martín Jiménez, 2001, pp. 112 y 119 a 124 y 128)²: hay quienes identifican al derecho financiero comunitario como un derecho financiero «aconstitucional», al margen de la Constitución. El artículo 93 de la Constitución implicaría una autorrupción constitucional en el sentido de que, mediante el ejercicio de competencias por la UE, existe la posibilidad de sectores «aconstitucionales», ajenos a la lógica del sistema constitucional y a las disposiciones de la Constitución. Como resultado, existirían instituciones reguladas por normas de fuente comunitaria que no responderían a los principios o normas en materia de producción normativa reconocidas en la Constitución financiera. Se cita como ejemplo ilustrativo la jurisprudencia europea que afirma que no cabe alegar el principio de legalidad presupuestaria nacional para justificar el incumplimiento de las obligaciones derivadas del derecho comunitario o que los principios generales del derecho tributario nacional no son excusa para vulnerar el derecho comunitario, lo que se explica en la primacía y el efecto directo de este ordenamiento, como garantía de su aplicación uniforme en todo el territorio comunitario. En fin, la cesión del ejercicio de competencias a la UE a través del artículo 93 de la Constitución sí afectaría a elementos estructurales de la configuración del Estado, entre los que se cita el papel del Parlamento y las deficiencias democráticas de la Comunidad, que demuestran que esta actúa sobre bases y principios distintos a los nacionales, afectando al régimen institucional básico previsto en la Constitución.

E incluso así, esta misma doctrina vislumbra (Martín Jiménez, 2001, pp. 118 y 119) la existencia de unos principios comunes a los Estados miembros también aplicables en el

validez formal de los mismos. Este mismo tribunal afirma, en su Dictamen 1/2004, de 13 de diciembre, fundamento jurídico 4.º, que la operación de cesión del ejercicio de competencias a la UE y la integración consiguiente del derecho comunitario en el nuestro propio impone límites inevitables a las facultades soberanas del Estado, aceptables siempre que el derecho europeo sea compatible con los principios fundamentales del Estado social y democrático de Derecho establecido por la Constitución nacional, esto es, siempre que sea respetuoso con la soberanía del Estado, de nuestras estructuras constitucionales básicas y del sistema de valores y principios fundamentales consagrados en nuestra Constitución.

² Para su tesis, se refiere al trabajo de Alonso García (1986, pp. 354 y ss.). En este mismo sentido cita a Pérez Tremps (1994, pp. 68-69). Este efecto de la adhesión de España fue ya advertido por Martín Queralt y Martínez Lafuente (1986, p. 279). Estos autores adelantaban cómo los impuestos aduaneros no iban a establecerse por el órgano legislativo en el ejercicio del poder tributario, en función de las previsiones del artículo 133 de la Constitución española. Los pronunciamientos jurisprudenciales referidos aquí corresponden respectivamente a las sentencias dictadas en los casos C-93/71, *Leonesio*, párrafos 22 y 23, y la dictada en el caso C-118/76, *Balkan-Import-Export*, párrafos 5 y 6.

ámbito financiero: existe una configuración comunitaria de los derechos fundamentales o de unos principios generales del Derecho que tiene especial incidencia en el ordenamiento tributario de todos los Estados miembros. Quedaría así la tarea de «descubrir» unos principios comunes al derecho tributario de los Estados miembros, tarea que es más bien «descubridora» de unos principios que, en buena parte, ya existen.

De hecho, como vimos, la jurisprudencia constitucional alemana e italiana han puesto en evidencia la posibilidad de que el derecho comunitario pueda primar sobre elementos esenciales de sus Constituciones y, muy en particular, reclaman la necesidad de salvaguardar los derechos fundamentales. Hasta tal punto se ha observado así que la jurisdicción alemana se reservaba la posibilidad de verificar la conformidad con los tratados del ejercicio de las competencias comunitarias por sus instituciones. La propia doctrina del Tribunal Constitucional español considera que el artículo 93 de la Constitución permite la cesión del ejercicio de competencias, pero no la cesión de su titularidad, y no es un cauce legítimo para la reforma implícita o tácita de la misma; tal atribución no podría suponer una contradicción de los imperativos constitucionales³.

Como veremos y sobre la base de las premisas iniciales de este trabajo, la influencia del pacto político en la articulación jurídica del derecho europeo originario ha tenido lagunas y se detectan efectivamente ámbitos en los que el sistema y el ordenamiento jurídico europeos no parecen responder a los principios y normas constitucionales nacionales. Sin embargo, estas deficiencias no deben llevarnos a concluir que el derecho europeo está al margen de los principios constitucionales de los Estados miembros, sino que debemos reaccionar poniendo de manifiesto las mismas de cara a resolverlas a través de las fórmulas jurídicas que así lo faciliten, vía interpretación a la luz de tales valores o mediante las reformas jurídicas que sean necesarias cuando puedan ser alumbradas. De hecho, las previsiones constitucionales en España, artículo 93, exigen ley orgánica para autorizar la celebración de tratados por los que se atribuya a una organización o institución internacional «el ejercicio de competencias derivadas de la Constitución» y, se entiende, solo derivan de la Norma Fundamental atribuciones con las condiciones, esto es, principios, valores y articulación jurídica, previstas en la misma. Dicho de otra manera, solo se puede atribuir el poder que se tiene y en las condiciones en que se ostenta.

Al mismo tiempo y si mantenemos el carácter *ex novo* y constituyente de este poder para la construcción del mercado interior, surge la duda: no respondería a una transferencia de atribuciones desde los Estados que hubiera estado guiada por los principios fundamentales que los configuran. Sin embargo, incluso defendiendo el carácter materialmente constituyente de los tratados cuando crean el mercado interior, tal acto creador tampoco puede quedar al margen de la constitucionalidad de las acciones de los Estados que concurren a su creación. Así, aunque no haya transferencias constitucionales, el acto originario

³ Declaración de 1 de julio de 1992 sobre el TUE, fundamento jurídico 4.º.

de la UE tampoco puede producirse al margen de o socavando las normas constitucionales nacionales.

7.3. Poder fundacional, supranacional y político

Se trata de un poder conferido por los tratados europeos de donde resulta un carácter fundacional, el propio de este instrumento jurídico, y una posición «en cierto sentido superior» a los textos Constitucionales de los Estados que conforman la Unión, de donde es posible afirmar el carácter originario de tal poder, característica vinculada a la configuración de la UE como institución de nuevo orden integrada en un derecho distinto tanto del internacional como del político clásico.

La necesidad de armonizar el derecho tributario, derivada de los objetivos del tratado y de la naturaleza de los instrumentos aplicados al logro de los mismos, se ve contrarrestada por las estructuras e intereses de los Estados miembros, así como por las dificultades que conlleva su realización. Toda armonización tributaria lleva forzosamente, por reducida que sea, a una limitación del poder impositivo de los Estados miembros y, por consiguiente, supone una injerencia en su libertad política. Es así un poder supranacional (Grau y Herrera Molina, 2003, p. 29). En principio, el tratado deja intacto el poder financiero y tributario de los Estados miembros. La única excepción está constituida por los derechos aduaneros: la abolición de estos tributos mediante el establecimiento de la unión aduanera ha llevado a la correspondiente pérdida de competencias. En el resto de ámbitos tributarios, la pérdida de poder nacional se produce en la medida en que adoptan los correspondientes acuerdos de armonización y sin perjuicio de la obligación del legislador tributario nacional de respetar las superiores normas del tratado sobre la construcción del mercado interior que le obligan (Constantinesco, 1979, pp. 164 y 165).

Este contexto genera una tensión no solo por la ostentación de dos poderes diferenciados concurrentes, como veremos, que corresponden uno a la UE y otro a los Estados, sino también por las distintas finalidades que se persiguen en cada caso. Este es un proceso que va a requerir, desde la perspectiva de la UE, una delimitación muy clara, precisa y transparente de los objetivos que se van a perseguir en cada fase del proceso de integración; desde la perspectiva de los Estados miembros, una concreción de cuáles van a ser sus necesidades de recursos financieros, así como las finalidades extrafiscales irrenunciables que se pretendan conseguir⁴. Esta va a ser asimismo un proceso dinámico: la UE ha

⁴ El Informe de la Comisión al Consejo sobre las perspectivas de convergencia de los sistemas fiscales de la CEE de 27 de marzo de 1980 recordaba como la fiscal era una de las competencias que los Parlamentos nacionales guardaban con mayor celo entre otras razones porque, además de consideraciones de tipo político, aparecía el interés en conservar amplios márgenes de discrecionalidad sobre la utilización de la política fiscal como instrumento nacional de políticas sociales y económicas, además de la evidente

planteado en varias ocasiones la posibilidad de disponer de recursos tributarios propios, lo que conduce a que los Estados tengan una visión precisa de qué ámbitos fiscales son renunciables, teniendo en cuenta sus necesidades de recursos y la de cumplir con otros objetivos diferentes a los fiscales⁵. Por tanto, hay que acompañar la armonización fiscal a la integración política y a la necesaria confluencia de los intereses políticos de todos los ciudadanos de la UE. Se requiere un cierto espíritu político de comunidad a través de una política proactiva, incluida una adecuada comunicación y un adecuado protagonismo de las instituciones comunes. Posiblemente, la falta de evolución en la armonización fiscal se daba precisamente a la falta de una actitud proactiva para crear esos vínculos comunes.

En suma, debe tenerse en cuenta la necesidad de que cada Estado disponga del suficiente poder tributario para determinar el cuánto y el cómo de la financiación de su propio presupuesto. Al final, todo gira en torno a la necesidad de saber quién gasta y cómo finan-

repercusión directa sobre las decisiones presupuestarias que habrían de tomar los Estados en el marco de sus exclusivas competencias, incluida la distribución del coste de los servicios públicos entre los contribuyentes así como entre los impuestos directos e indirectos; finalmente, las divergencias existentes podrían ser de tal naturaleza que no surgieran puntos comunes que pudieran servir como elementos de partida, lo que exigiría necesariamente a todos los Estados miembros importantes renuncias y concesiones recíprocas. En la obra de Cayón Galiardo, Falcón y Tella y De la Hucha Celador (1990, pp. 29 a 34), donde se desarrolla con detalle la idea de que la armonización encuentra dificultades en el hecho de que los sistemas fiscales son también instrumentos de política económica de los Estados, y la pérdida de parcela de poder producida con la armonización es una renuncia; hay razones presupuestarias, dada la conexión existente entre los ingresos y los gastos que hacen que la aprobación de un presupuesto sea un acto de un contenido político esencial que refleja la opción sobre qué bienes públicos van a ser prestados y de qué manera van a repartirse los costes de los mismos. La modificación del sistema tributario afecta a la justicia que se desea de la distribución del coste de los gastos públicos.

⁵ La propuesta de armonización del impuesto sobre las transacciones financieras se planteó como un recurso propio de la UE lo que excluía que pudiera jugar un papel fiscal para los Estados miembros; al mismo tiempo les planteaba a estos la pérdida de un instrumento para lograr fines propios de su política financiera bancaria. En este sentido véase Constantinesco (1979, p. 165), donde se puede leer:

[...] la armonización tiene que fundarse, habida cuenta de que los impuestos son un instrumento importante para la realización de la política económica y social, en una concepción común sobre los objetivos políticos. Esto es precisamente lo que parece imposible en tanto se siga careciendo a nivel comunitario de esa concepción común sobre los objetivos políticos, sean los propios de los Estados miembros los que asuman la responsabilidad de este ámbito político y se vean privados los organismos comunitarios de las correspondientes competencias. Por consiguiente, la armonización tributaria en la CEE se enfrenta a la difícil tarea de encontrar el angosto camino que se ofrece entre la necesidad de una armonización para la realización del Mercado Común, con exclusión de toda discriminación y falseamiento de la competencia, y los intereses de los Estados miembros en no soltar de su mano uno de los principales instrumentos para la realización de sus objetivos políticos. La meta es la armonización tributaria en la medida requerida para los fines del Mercado Común. Por tanto, la armonización ha de limitarse a aquellos objetivos que la Comunidad se haya propuesto para cada etapa de integración. Pero con esto no basta. Los Estados miembros deben conservar una masa presupuestaria con suficiente capacidad de maniobra y no deben sentirse imposibilitados para perseguir objetivos extrafiscales con los recursos del Derecho Tributario.

cia su gasto. Esto no excluye que puedan aproximarse al máximo las legislaciones, pero siempre habrá aspectos económicos estructurales en cada Estado que limiten tal unificación. Recordar que el fundamento de la armonización es todavía el mercado interior y no la unión económica y monetaria; para los fines de esto último hoy se recurre solo a cierto grado de coordinación en el marco del semestre europeo.

Por otra parte, la atribución específica a la UE para armonizar la tributación lo es en relación con los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, artículo 113 del TFUE, dejando al margen los impuestos sobre la renta o el patrimonio y generando la cuestión acerca de la base jurídica para coordinar estos últimos. Este contexto conduce con frecuencia a pensar que esta materia fiscal queda para la competencia de los Estados; sin embargo, los tratados comunitarios venían siendo un acuerdo marco que ofrecerían a las instituciones supranacionales un campo para desarrollar el proceso de integración sobre la base de disposiciones redactadas de forma general lo que determinaría que no habría un núcleo de soberanía de los Estados miembros constitucionalmente protegido si tal previsión expresa no se recogiera. Habría quien, por otra parte, defendería una visión moderada acerca de la competencia o soberanía de la UE sobre imposición directa según la cual solo se aplicaría directamente el derecho comunitario a la fiscalidad directa si hubiera un mínimo de armonización, lo que dejaría sin explicar el activo papel del Tribunal de Justicia sobre la incidencia de dicho ordenamiento sobre tal tipo de tributos y su pronunciamiento claro de que los principios fundamentales del mercado unificado no pueden bajo ninguna circunstancia quedar condicionados a una previa aproximación legislativa⁶. En realidad, el fundamento para su armonización se encuentra así en la cláusula general del artículo 115. La razón que lo explica se suele atri-

⁶ Cayón Galiardo, Falcón y Tella y De la Hucha Celador (1990, pp. 162 y 163) donde mantienen que este silencio respecto de la armonización de la imposición directa refuerza la idea de que no existe una política fiscal en manos de la Comunidad, sino antes bien, la materia fiscal es, por sí misma, de la competencia de los Estados. Esto requiere constatar la incidencia sobre el establecimiento o funcionamiento del mercado interior. Esta penetración de la armonización de los impuestos directos habrá de ir tomando carta de naturaleza, cada vez en mayor medida, pues el proteccionismo a la producción propia se va trasladando de un campo a otro de la fiscalidad. Van Thiel (2001, p. 16) observa como las sentencias del tribunal expresamente mencionan que en el estado actual del derecho comunitario la fiscalidad directa no cae en la esfera de la Comunidad, para lo que cita la dictada en el asunto *Schumaker*, C-279/93. Sin embargo, continúa, el propio tribunal añade la coletilla de que dicha competencia de los Estados miembros debe ejercerse de acuerdo con el derecho comunitario. El hecho de que no haya un reconocimiento explícito a la competencia en materia de fiscalidad directa no quiere decir que la misma quede excluida. Van Thiel (2001, p. 28) se extiende sobre el carácter dinámico de las atribuciones europeas que hacen que, pese a la falta de previsión de competencias expresamente conferidas en materia de impuestos directos, se reconoce que estas existen y se ejercen como tales por las instituciones comunitarias. También se refiere a distintos preceptos del Tratado CE que han servido de base jurídica para legislación en materia de tributación sobre la renta. Sobre la teoría de la soberanía moderada, véanse sus páginas 32 a 36. La sentencia del Tribunal de Justicia referida se dictó en el asunto C-193/80, *Comisión vs Italia*. Respecto de estas últimas reflexiones relacionadas con la no existencia de núcleos de soberanía protegidos cita a Lenaerts (1990, p. 220).

buir a reflexiones del pasado⁷ acerca de la distinta capacidad de las formas de imposición para alterar el funcionamiento del mercado: se consideraba que los impuestos indirectos se añadían a los precios de los bienes y se trasladaban al consumidor al tiempo que se asumía que los impuestos directos eran completamente absorbidos por el contribuyente y no tenían efectos en los precios. Se quiere constatar que se llega a la reflexión de nuevo de que el poder atribuido a la UE es el de construir y hacer funcionar el mercado interior y no determinar la imposición en los Estados miembros. Así se debe pensar también en relación con la imposición indirecta y pese a la mención expresa en el tratado, como resulta del precepto referido en el que se prevé acción de la UE «en la medida» en que sea necesario para el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior. Desde esta perspectiva, que centra la función de la armonización en la necesidad de hacer posible el mercado interior, la mención al ámbito jurídico concreto que justifique la intervención devendría secundaria y haría que la falta de tal mención específica a los impuestos directos, una vez encontrada una base jurídica suficiente, resultase inocua. Es claro además que el tratado no excluye la competencia sobre imposición directa. De hecho, ya desde los primeros análisis sobre armonización fiscal⁸, y con este cuadro normativo, se planteó que la misma debería alcanzar tanto a impuestos indirectos como a directos.

Finalmente, debemos recordar aquí la previsión genérica del artículo 325 del TFUE, que permite la acción de la UE cuando no se hayan previsto poderes de actuación concreta y resulte necesario para sus objetivos. Respecto de la tributación, este precepto, que si bien es aplicable en relación con el mercado interior, no puede utilizarse para extender el ámbito de poderes de armonización fiscal, puesto que respecto de este campo sí se han previsto poderes de actuación: de forma expresa respecto de la imposición indirecta y de forma más implícita respecto de la imposición directa. Por tanto, no es posible recurrir a esta previsión para ampliar el campo de actuación en materia fiscal salvo que se considere que no hay precisión de poderes de actuación respecto de la imposición directa. No parece que sea esta una idea acogida por la doctrina tributaria hasta la fecha⁹. Incluso así, redacciones

⁷ Así lo explicaba en 1974, también como consideración del pasado, Blom (1974, p. 3). También se encuentra esta referencia en el trabajo de Casado Ollero (1983, p. 199), quien cita a este fin la obra de Lauenburger (1953, p. 78). Farmer y Lyal (1994, p. 13) explican que en las primeras etapas del desarrollo de la Comunidad, sobre la libre circulación de mercancías y el establecimiento de un área de libre comercio, los esfuerzos iniciales se concentraron sobre los impuestos sobre el volumen de negocios y sobre las accisas dado su efecto inmediato en los precios.

⁸ En Communier (2001, pp. 146 y ss.) se contiene una descripción de los estudios y análisis oficiales sobre la materia, debiendo destacarse su referencia al Informe del Comité Fiscal y Financiero de julio de 1962, conocido como informe Neumark, donde se refería ya a la supresión de los impuestos en cascada sobre la cifra de negocios, las accisas, el impuesto sobre sociedades y el impuesto sobre la renta. También se incluye la relación de los documentos oficiales o auspiciados por las instituciones europeas sobre armonización fiscal en Cayón Galiardo, Falcón y Tella y De la Hucha Celador (1990, pp. 35 a 55).

⁹ En particular, esta era la tesis defendida al analizar la previsión previa del TCEE, artículo 235, predecesora del actual artículo 352 por Casado Ollero (1983, p. 211).

anteriores de esta previsión incluidas en el Tratado de la Comunidad Económica Europea (TCEE) sirvieron para introducir cláusulas fiscales, aunque las mismas se limitaban a remitirse a la solución prevista por las legislaciones nacionales para determinar el régimen tributario de las Agrupaciones Europeas de Interés Económico¹⁰.

7.4. Poder actual e inevitable

Se ha opinado en el pasado que las previsiones de armonización tendrían un mero carácter programático (Burgion, 1971, p. 5). Sin embargo, el hecho de que sea una mera previsión para futura actuación legislativa no debe desmerecer estas previsiones y considerarlas bajo un mero carácter indicativo. La falta de solución expresa en el tratado resulta de la complejidad del ejercicio y la necesidad de articular a través de actos legislativos la respuesta adecuada. Pero no es una mera invitación a desarrollar un programa sino una previsión de actuación que necesariamente deberá producirse. De esta manera, el poder de armonizar es un poder actual y vigente que solo requiere de concreción. Pero, sin duda, hay ámbitos tributarios afectados por la armonización desde que el tratado obliga a coordinar los tributos en la medida exigida por el mercado interior.

Los sistemas tributarios inciden clara e inexorablemente en la realización de los objetivos sociopolíticos y socioeconómicos de cualquier área económica. De esta forma, los tratados, desde su origen, se plantearon de qué forma era necesario ajustar los regímenes fiscales vigentes en los Estados miembros para poder hacer efectiva la integración económica en su correspondiente etapa del proceso¹¹.

Es así un poder que calificaríamos de necesario e inevitable: los países que aspiran a un cierto grado de integración económica necesitan armonizar sus estructuras fiscales, ya

¹⁰ Véase Caamaño Anido (2010, pp. 58 y 59), quien se refiere al uso de una versión anterior de este precepto, artículo 235 del TCEE, utilizado para regular las Agrupaciones Europeas de Interés Económico, con referencias a la imposición de los partícipes en la agrupación. Ahora bien, debe recordarse que dicho reglamento aborda la cuestión en su exposición de motivos con la finalidad de remitirse a las soluciones previstas por las leyes fiscales nacionales, lo que se concreta en su artículo 40, que dispone que «Los resultados de la actividad de la agrupación solo estarán sujetos a imposición a nivel de sus miembros».

¹¹ En este mismo sentido, se puede consultar el artículo de Constantinesco (1979, p. 163), donde se puede leer que:

Los sistemas tributarios de un área económica son expresión de sus estructuras económicas y sociales; constituyen también uno de los instrumentos de mayor trascendencia para la realización de sus objetivos socio-políticos y socioeconómicos, tanto a nivel estructural y funcional como a nivel de coyuntura. De ahí que el TCEE, al crear un espacio económico común, no pudiera dejar de tocar el ámbito de los tributos. Ahora bien, el grado de importancia que los impuestos asuman para la CEE depende directamente del grado y de la intensidad de la integración económica que ella persiga, toda vez que la integración fiscal, dada la función general de los impuestos en la vida económica, no es nunca un fin en sí misma y desempeña siempre una función de servicio con respecto a la integración económica.

que las diferencias nacionales en la imposición provocan distorsiones específicas que se erigen en uno de los mayores obstáculos para la cooperación¹². Y este es básicamente el objetivo de la armonización fiscal. Como se ha mantenido (Vanistendael, 2002, p. 122), los sistemas fiscales de los Estados miembros deben conformarse a los imperativos de la integración del mercado.

Se interpreta¹³ que los preceptos del tratado imponen de hecho la obligación de armonizar: el artículo 113 ordenaría a armonizar en la medida necesaria para cumplir con el fin de hacer funcionar el mercado interior; de forma similar, el artículo 115 también usa la fórmula imperativa «adoptará» referida a la acción del Consejo cuando se detecte que las disposiciones de los Estados miembros incidan sobre el establecimiento o el funcionamiento del mercado interior.

En este contexto de integración, el alcance de las atribuciones europeas ha sido heterogéneo en función del ámbito tributario afectado: en relación con la tributación aduanera se observa una verdadera integración; en el resto de los tributos, se opta por un marco de cooperación. Esto explica la reglamentación no unitaria en el tratado en lo que se refiere a la integración fiscal. La unión aduanera pretende asegurar la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros con exclusión de cualquier falseamiento de la competencia: evitar mecanismos de ajustes en frontera para favorecer las mercancías nacionales mediante bonificaciones a la exportación, o mediante gravámenes a la importación que superasen las cargas tributarias que pesasen sobre los productos nacionales equivalentes. Pero incluso para el ámbito de cooperación, las previsiones normativas disienten y se encuentra un mandato expreso de armonización solo respecto de los impuestos indirectos¹⁴.

De nuevo se plantea cómo debería haber evolucionado esta preocupación de los tributos cuando se intensifica la integración. Esta reflexión no parece haberse producido si observamos que las previsiones de armonización se mantienen casi inalteradas desde el primer tratado, salvo por la construcción del mercado interior sin fronteras fiscales. Desde luego, la creación del espacio de la moneda única no ha supuesto novedades en este ámbito competencial, lo cual puede deberse a un olvido intencionado o responder a la evidente decisión de respetar un determinado marco de poder tributario nacional.

¹² Véase la referencia de Casado Ollero (1983, pp. 200 y 207). Su afirmación arranca de las reflexiones de Wägenbaru (1975, p. 9). También lo califica como una necesidad Berlin (1989, p. 212).

¹³ Así lo hacía Casado Ollero (1983, pp. 212 y 213) en el análisis de los preceptos precedentes del TCEE, artículos 99 y 100, para lo que cita a Wägenbaru (1975, pp. 12 a 14).

¹⁴ Como vimos, los impuestos indirectos, por ser impuestos de costes repercutibles en el precio, ejercen una influencia directa sobre el de mercado de una mercancía. En este sentido, véase el trabajo de Constantinesco (1979, pp. 163 y 164). Van Thiel (2001, pp. 10 y 11) explica que el derecho europeo ha hecho más progresos en la eliminación de obstáculos fiscal indirectos al comercio intracomunitario que en el caso de obstáculos directos seguramente debido a que en las fases iniciales del proceso de integración el proceso se focalizó en gran medida en los mercados de productos.

7.5. Poder exclusivo

La armonización fiscal es un poder que corresponde en exclusiva a la UE. Son sus instituciones las que armonizan, las que ejercen esta atribución con el objeto de servir a sus objetivos, lo que le son propios y no de los Estados miembros. La participación de los Estados miembros en el Consejo de la UE, órgano que ejerce esta competencia legislativa por sí solo, no es obstáculo para esta forma de entender el poder armonizador. El Consejo sigue siendo una institución de la UE y, como vimos, expresa la voluntad política común como algo diferenciado de la propia de sus miembros, amén de que la iniciativa para las propuestas legales corresponda a la Comisión Europea.

Debiera matizarse que se trata de un poder exclusivo enmarcado en la más general atribución a la UE para la construcción del mercado interior, competencia esta que aparece en el artículo 4.2, letra a), del TFUE como compartida con los Estados miembros. Se entiende que, dentro de esta, su configuración requiere de la participación de distintos actores en distintos ámbitos; en lo que se requiere de la fiscalidad para la realización de este espacio sin fronteras económicas, la opción del TFUE ha sido la de atribuir en exclusiva un poder legislativo a la UE.

7.6. Poder indirecto

La doctrina ha discutido ampliamente sobre los conceptos de poder tributario y potestad tributaria, etimología que ha recibido distintos usos según la aproximación dogmática de la cuestión. En todo caso, parece útil observarla a partir de la idea de que es necesario poder para determinar la existencia del tributo y órganos de la Administración con poder para gestionarlo (López Espadafor, 1994, pp. 341)¹⁵. Respecto de la primera y original actuación se definía (Hensel, 1956, p. 27) el poder tributario como poder general del Estado en un sector determinado de la actividad como es la imposición. En todo caso, nos interesa aquí la acepción de poder tributario como considera ampliamente la doctrina en cuanto

¹⁵ Cita en su trabajo a Alessi (1965 pp. 28 y 29) quien califica ambas funciones indistintamente como poderes o potestades, la primera considerada en un plano abstracto en relación con una colectividad de sujetos indeterminados en el que se presentaría como emanación de normas jurídicas que establecen prestaciones coactivas; el segundo sería un plano concreto en el que se desarrollaría como aplicación concreta de la norma que establece la prestación en abstracto. Sin embargo, Micheli (1967, pp. 264 y 265) distinguía claramente entre poder y potestad, refiriéndose con la primera al poder normativo en materia tributaria y con la segunda a la potestad administrativa a través de cuyo ejercicio el ente público ejercita la pretensión tributaria frente al sujeto pasivo. Esta parece ser la terminología que siguen en la doctrina española Cortés Domínguez (1970, p. 56) y Rodríguez Bereijo (1976, pp. 228 y ss.). Por su parte, Fantozzi (1991, p. 110) alude a ambas con el término potestad, tanto para el poder de establecer tributos como al que tienen los órganos administrativos encargados de la aplicación de los tributos existentes. Al contrario, Berliri (1985, p. 137) usa para ambas referencias el término poder.

poder legislativo del Estado dirigido a establecer tributos, y sin que por el hecho de recaer sobre la materia tributaria tenga una diferencia específica, tratándose, por tanto, de una función legislativa desde la óptica de su naturaleza jurídica¹⁶.

Sí parece claro que la UE carece del poder de imposición general propio de los Estados: su esquema de recursos no se basa en la atribución de un poder tributario general¹⁷. La armonización fiscal tal y como la hemos delimitado para este trabajo aparecería así como atribución que realizan los tratados a las instituciones europeas de un poder tributario indirecto, «condicionante de los sistemas jurídicos-financieros de los Estados miembros», diferente del poder tributario directo con el que aludiríamos a la capacidad de disponer lo necesario para la obtención de recursos financieros¹⁸. No se trata de la exacción de los tributos, sino que es así instrumental –no persigue un fin por sí misma– y sirve al cumplimiento de otros objetivos, el adecuado funcionamiento del mercado interior. De esta suerte, su contenido vendrá marcado por la finalidad a la que sirve, de donde se derivarán los principios informantes de la armonización, los mecanismos legislativos que se elijan para vehicularlo y el contenido de sus disposiciones.

Sobre estas premisas podría ser fácil concluir que entre las competencias atribuidas a la EU no se encuentra la política fiscal¹⁹ y, sin embargo, las instituciones europeas no han podido quedar al margen de las tensiones que la integración y la globalización han producido sobre los sistemas tributarios nacionales. Ha sido necesario poner en marcha procesos de coordinación de las políticas tributarias, aunque, como veremos al analizar el carácter evolutivo de este poder tributario indirecto, han dejado inalterado el marco de atribución de la competencia de armonización fiscal.

En principio, se consigue la finalidad común propia de la UE condicionando la regulación de los tributos nacionales internos cuya recaudación corresponde a los Estados miembros. Ahora bien, esta conclusión se debe matizar cuando la armonización tiene por objeto tributos como el IVA, que van a producir recursos públicos que finalmente se ingresan en la UE: en este caso, la armonización influye en el montante de ingresos a percibir por el recurso propio con base en el IVA.

¹⁶ En estos términos precisos se pronunciaba Cazorla Prieto (1981, p. 203). Véanse también los trabajos de Cortés Domínguez (1970, p. 56) y Rodríguez Bereijo (1976, pp. 228 y ss.). También tenía esta terminología y aproximación a la cuestión Sainz de Bujanda (1990, p. 77).

¹⁷ Como decía Martínez Martínez (1974, p. 131), las Comunidades carecen del poder de imposición general propio de los Estados soberanos. El poder de establecer tributos le ha de ser, en cada caso, específicamente conferido por los tratados o por normas dictadas en aplicación de los mismos, en las condiciones exigidas por estos.

¹⁸ Siguiendo la distinción y las reflexiones de Abad (1970).

¹⁹ Carrasco González (2017, p. 1.004), quien afirma que tal política fiscal no aparece expresamente en la letra de los tratados ni está ni entre los objetivos ni las competencias de la UE. Gutiérrez Lousa (2010, p. 61).

En todo caso, se trata de un poder que se aleja de los presupuestos del concepto de poder tributario elaborado por la doctrina, entendiendo esto sobre la premisa de que nos referimos al hecho en sí del establecimiento del tributo, lo que no es óbice para que se trate de un poder en materia tributaria, aunque se ejercite sobre la disciplina tributaria estatal y se dirija a conseguir indirectamente fines extrafiscales²⁰.

7.7. Poder instrumental y extrafiscal al servicio del mercado interior

En fin, poder instrumental, ya que sirve para cumplir con los objetivos previstos en el tratado relativos a la realización del mercado interior, no a financiar o sufragar los gastos de quien ejerce la competencia²¹, de tal forma que se trata de un poder extrafiscal. Tampoco aparece como una atribución a la UE para articular una política tributaria europea. Sin embargo, sí que el logro de otros objetivos políticos europeos ha influenciado determinadas iniciativas sobre armonización fiscal. Es el caso de fines medioambientales, energéticos o de transporte. Baste recordar la función que juega la armonización de la imposición de las accisas sobre los productos energéticos y sobre hidrocarburos, que sirve a la vez a objetivos energéticos y medioambientales (Farmer y Lyal, 1994, p. 11)²².

La armonización fiscal no aparece referida en el TUE: en función de su base jurídica, artículos 113 y 115 del TFUE, su previsión arranca de la necesidad de servir al objetivo más general previsto en el artículo 3 del TUE y de donde resulta la atribución de la competencia para establecer un mercado interior; ni siquiera está contemplada de forma expresa en el título I del TFUE sobre las categorías y ámbitos de competencias de la UE, lo que no es óbice para que se considere como fundamental por su propia naturaleza para lograr la integración económica²³. Tesis esta que se comparte puesto que la falta de mención expresa

²⁰ En estos términos se pronuncia López Espadafor (1994, pp. 350 y 351).

²¹ En este sentido Wägenbaur (1975) define la armonización fiscal como la adopción, a nivel comunitario, de reglas que tienden a asegurar el buen funcionamiento del mercado común y a las que deben adaptarse las legislaciones nacionales, señalando un carácter bifásico: 1.º Adopción de una normativa comunitaria que se impone a los Estados miembros; y 2.º Adaptación de la normativa interna al derecho comunitario. De aquí resulta, según Falcón y Tella (1988a, p. 113), su visión del carácter instrumental de toda la actividad armonizadora en el ámbito fiscal, en la medida en que se pretende hacer efectivos los objetivos previstos en los tratados. Véanse también Casado Ollero (1983, p. 207), Berlin (1989, p. 212), García Prats (2001, pp. 553 y 554), Grau y Herrera Molina (2003, p. 30), Villar Ezcurra (2001, p. 44).

²² Véase la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, recitales 3 y 6 se refiere tanto al funcionamiento del mercado de productos energéticos como a fines medioambientales; y Directiva 95/60/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa al marcado fiscal del gasóleo y del queroseno. Calderón Carrero (2006, p. 738).

²³ Casado Ollero (1983, pp. 205 y 206), donde manifiesta que el respaldo ofrecido por el tratado al proceso de armonización fiscal está lejos de ser satisfactorio, ya que no aparece mencionado en el TCEE ni entre

en las partes introductorias de los tratados no excluye que el peso de la fiscalidad, tanto por su dimensión económica como por su alcance general a todos los ciudadanos en su condición de personas, trabajadores o empresarios, como a todo tipo de operaciones y transacciones económicas, la convierten en un fenómeno al que tratar para configurar el mercado interior de forma ineludible. La pregunta que se suscita es si tal papel debiera haberse previsto en la configuración de la zona monetaria única, dado de nuevo la capacidad del fenómeno tributario para incidir en las políticas monetarias.

En fin, limita el poder tributario nacional y condiciona la estructura de los sistemas fiscales internos. No se trata, por tanto, de aquel poder tributario que tiene un fundamento consensual que se manifiesta en el acuerdo de las principales fuerzas sociopolíticas en torno a quién va a sufragar el más voluminoso medio de financiación del gasto público, acuerdo que se produce –en los sistemas nacionales– en el marco parlamentario (Cazorla Prieto, 1981, pp. 123 y ss.).

Como consecuencia, no encontramos en los tratados principios constitucionales dirigidos a ordenar política y jurídicamente la exacción de los tributos²⁴, sino que serán los propios concebidos para articular el mercado interior los relevantes para el ejercicio de esta función armonizadora: de hecho, no se puede encontrar un concepto de tributo y las referencias a los mismos queda ligada al cumplimiento de objetivos extrafiscales²⁵. Estamos lejos de identificar una relación especial de sujeción sobre la que caracterizar la relación tributaria y no es posible determinar la existencia de un estatuto del contribuyente (Martín Jiménez, 2001, p. 158): el fenómeno de la armonización fiscal no llega a la comprensión global del fenómeno tributario.

Sí que surge un derecho comunitario de la fiscalidad con su propia lógica interna, independiente de la de los sistemas fiscales nacionales, coherente con los principios y objetivos comunitarios (García Prats, 2001, p. 258). Al mismo tiempo, la constitucionalización del derecho europeo determina que sí se pueda encontrar un catálogo de derechos y principios

sus principios inspiradores ni al enumerar las actividades de la CEE, donde no se refiere a la puesta en marcha de una política fiscal comunitaria. Mata Sierra (1993, pp. 67 y ss.).

²⁴ Véase el trabajo de García Prats (2001, p. 743), quien citando a Braccioni, recuerda como el ordenamiento comunitario no contiene referencia alguna en relación con el «tributo justo» ni tan solo establece criterios alternativos al principio de capacidad contributiva. En consecuencia, la incidencia es, en todo caso, indirecta, sobre la formulación y efectividad de los principios de justicia tributaria. Asimismo, debe analizarse si la incidencia de los principios comunitarios sobre el derecho financiero y tributario puede llevarse a cabo de conformidad con las exigencias constitucionales de justicia. Véase también Carrasco González (2017, pp. 1.009).

²⁵ En este mismo sentido García Prats (2001, p. 297) afirma que «en los Tratados constitutivos no se contiene concepto alguno de tributo ni de los deberes solidarios y de justicia que su exigencia comporta, al no contenerse entre los objetivos económicos para los que fue consentido el Tratado». Sobre las referencias en el tratado a los tributos desde una mera perspectiva extrafiscal, véase Casado Ollero (1985, pp. 119 y ss.).

fundamentales que informan la labor del legislador comunitario y la acción del legislador y el ejecutivo nacional en materia tributaria. Como se sostiene (Martín Jiménez, 2001, p. 158), estos derechos y principios fundamentales comunitarios tienen la misma fuerza y efectos que los consagrados en las Constituciones financieras nacionales con la única diferencia de que su ámbito de aplicación excede el territorio de un Estado y se imponen en toda la UE, actuando a modo de Constitución financiera europea. Y aunque como decíamos, no se pueda determinar la existencia de un estatuto del contribuyente, sí que hay una tendencia a la comunitarización de tal estatuto como consecuencia de la incidencia que el derecho europeo tiene en la posición del contribuyente frente a la Administración y frente al ejercicio por esta de sus potestades (Calderón Carrero, 2006, p. 711).

Se afirma así que la armonización, al servicio de los objetivos comunitarios, no persigue otros fines, ni lo puede pretender, entre ellos el logro de un sistema fiscal más justo o racional, funciones que son propias del poder tributario nacional, de tal manera que de aquella no va a resultar la realización de los principios político-jurídicos que rigen en los sistemas constitucionales tributarios internos. Tal labor se antojaría al mismo tiempo compleja en cuanto que dependiera de la capacidad para determinar los principios tributarios comunes a los sistemas tributarios de los distintos Estados miembros. En fin, los principios tributarios internos no van a informar el proceso armonizador²⁶.

Por otra parte, existen diferentes niveles o grados de armonización en las diversas clases de impuestos precisamente por este carácter instrumental ya que, se entendía, el grado de distorsión que provocaría su funcionamiento dependería del tributo que considerásemos (Cayón Galiardo, Falcón y Tella y De la Hucha Celador, 1990, p. 12)²⁷. De hecho, esta aproximación a la cuestión es la que explicaría el diferente marco normativo previsto para la coordinación de la imposición indirecta respecto a la directa, que derivaba de la consideración que se hacía del diferente impacto que se observaba inicialmente que una y otra podrían provocar sobre la construcción del mercado común. En todo caso, merece la pena señalar que no se ha revisado tal incidencia en los distintos procesos de integración ni se han tenido en cuenta en los nuevos tratados las nuevas conclusiones de la doctrina hacendística sobre la capacidad de los distintos tributos para afectar a la construcción del mercado interior, lo que explica que sus previsiones en esta materia permanezcan inalterables.

²⁶ Así lo defiende Hinnekens (1997, p. 42): «la armonización fiscal que involucrara una acción de la Comunidad más allá del nivel estrictamente necesario y justificado por los retos comunitarios y que no permitiera por tanto flexibilidad en sus sistemas tributarios a los Estados miembros, no sería solo políticamente imposible: siendo innecesaria, no sería permisible bajo la letra y el espíritu del Tratado». La idea la desarrolla García Prats (2001, pp. 562 a 564).

²⁷ Villar Ezcurra (2001, p. 45) afirmaba que «la armonización de la fiscalidad directa es simbólica al no haber sido considerada prioritaria en el ámbito comunitario, por no impedir –al menos teóricamente– tanto como la indirecta, la movilidad de factores ni poner en entredicho de forma notoria la eficacia de las libertades garantizadas en el Tratado de Roma».

En todo caso, es necesario referirse a los principios que ordenan el mercado interior puesto que estos se van a convertir en parámetros para la armonización fiscal y, como consecuencia, de la imposición²⁸: de forma inmediata, ya sabemos que la jurisprudencia europea mantiene que el ejercicio del poder tributario nacional no puede hacerse en contravención de los principios del tratado; ahora nos referimos por añadidura el hecho de que los tributos, en sus aspectos armonizados, van a estar inspirados por los fines que requiere la realización del mercado interior. Hay quien sumariamente destaca dos, la neutralidad y el principio de no discriminación (García Prats, 2001, p. 745). En realidad, este último junto con las libertades fundamentales suponen la liberalización del mercado y el comercio entre Estados miembros, lo que debiera resultar en la realización práctica de la neutralidad como principio articulador del mercado, aunque sin que este tenga un valor jurídico que conceda derechos subjetivos a favor de los particulares²⁹. La neutralidad es claramente el principio que las previsiones de armonización quieren realizar cuando acuden a este instrumento como medio para lograr el buen funcionamiento del mercado interior³⁰: este ejercicio consiste en que los agentes económicos puedan actuar en el mismo sin que la tributación se convierta en un factor que les impida aprovecharlo, esto es, se trataría de lograr que los sistemas fiscales respetaran la libertad de las fuerzas y agentes económicos en el mercado.

Es fundamental recordar que la existencia de mercado interior no supone meramente la creación de un espacio sin fronteras, sino que exige que en este mercado se ejerciten sin trabas las cuatro libertades fundamentales o, como mencionaba el informe Neumark, se trataría de velar por que las libertades se realicen, dentro de lo posible, como si se tratara de un intercambio de factores de producción en una zona económica unificada. De este se espera que realice la importante función de reasignar la distribución de los factores de producción. Las libertades fundamentales son objetivos a conseguir y mantener y las limitaciones a las mismas se interpretan siempre de manera restrictiva por el aplicador del derecho comunitario (Cayón Galiardo, Falcón y Tella y De la Hucha Celador, 1990, pp. 15 y 16).

El desarrollo de las libertades fundamentales no va a incidir de manera directa en la configuración de los sistemas fiscales, sin perjuicio de que su garantía ha determinado una ingente jurisprudencia del TJUE cuyo objeto es proteger un contenido que revierte en forma de derecho de los contribuyentes ante las exacciones de los Estados miembros: son cada vez más numerosas las sentencias de esta Corte que ponen en duda la legalidad comuni-

²⁸ A estos se refiere Casado Ollero (1983, p. 227), quien cita, entre los principios que ordenan el mercado interior, a los que configuran el modelo económico europeo, el liberalismo económico, el mantenimiento de la competencia, la libre circulación, la igualdad de tratamiento y la no discriminación.

²⁹ En sentido parecido, aunque más centrado en el comercio intraeuropeo y los principios que deben regirlo, véase Mata Sierra (1993, pp. 134 y ss.).

³⁰ Habla así Berlin (1989, p. 231) de neutralidad del impuesto sobre los intercambios y sobre la competencia. Véase Cayón Galiardo, Falcón y Tella y De la Hucha Celador (1990, p. 38), donde concluyen del informe Neumark la necesidad de respetar la libertad de quienes operan en el mercado.

taria de diversas normas nacionales propias de la imposición directa por falta de respeto de estas libertades como manifestaciones del principio más general de no discriminación³¹. Se trata así de institutos jurídicos con efecto directo por el que se atribuyen derechos subjetivos a los ciudadanos frente a cualquier otro poder interior, estatal o no, en cuya virtud pueden invocar su aplicación prioritaria ante el juez interior.

El mercado interior implicaría una unidad de mercado. Hay quien³² considera que esto exigiría para ser genuino la existencia de normas comunes en la regulación del proceso económico en toda la UE. Se corre el riesgo de derivar de aquí una competencia exclusiva de la UE dirigida a asegurar esas normas únicas, lo que estaría en contradicción de la literalidad del TFUE. Más aún en lo que se refiere al fenómeno tributario, potestad que está reservada a los Estados miembros incluso cuando afecta clara y sensiblemente a los procesos económicos.

7.8. Poder concurrente

Es un poder concurrente: la UE, al armonizar para hacer factible la construcción del mercado interior, coincide con los Estados miembros cuando legislan para determinar sus tributos. Y se trata del ejercicio simultáneo de dos potestades diferentes con sus propios objetivos. En fin, los Estados se reservan la función de exigir impuestos para financiarse y la UE tiene la función de articular el mercado interior, funciones que confluyen sobre unas

³¹ Véase García Prats (2001, p. 535), quien menciona que es el caso del desarrollo del principio de no discriminación en relación con las libertades fundamentales, que incide, básicamente, en la regulación de la imposición directa y las relaciones existentes entre la obligación personal y real de contribuir.

³² En este sentido, véase Barents (2011, pp. 55, 57-58 y 62), quien sin embargo acaba por descifrar los términos prácticos en que se traducen las previsiones comunitarias, que irían dirigidas a la eliminación de todos los obstáculos a los movimientos intracomunitarios. Este autor viene a afirmar que un mercado interior genuino requiere, como cuestión de principio, la aplicación plena del principio del país de origen: una vez que los factores cumplen con la legislación del país de origen y los intereses generales relevantes están así protegidos, se puede circular libremente por la UE sin verse afectado por la legislación de otros Estados miembros. A la vista de las previsiones de los redactores del tratado, tal situación debiera lograrse a través de la armonización de las legislaciones nacionales. Los Estados miembros no serían libres de aplicar sus leyes a situaciones transfronterizas de la misma forma que a situaciones puramente domésticas; en su lugar, se excluiría la aplicación de las leyes del país de destino o se restringirían en la medida necesaria para proteger el interés general concernido. Concluye así que la aplicación de la imposición directa nacional del país de origen implica que una vez que se grava la renta en el Estado miembro de origen, dicha renta sería inmune a la tributación directa en otros Estados miembros. Esto requeriría la armonización completa de las legislaciones de tributación directa nacionales. Se podría llegar a esta solución a través de la interpretación de las libertades fundamentales a la luz del principio del país de origen. En todo caso, reconoce que este no es un principio de derecho europeo sino más bien un método para implementar el concepto de mercado interior.

mismas relaciones jurídicas³³. Esta concurrencia ha sido observada³⁴ como conflictiva puesto que confluiría, por una parte, el interés en satisfacer las necesidades de construcción del mercado interior determinado por el poder europeo, con unos valores que le son propios, y, por otra, los intereses nacionales ejercidos por los poderes estatales que persiguen objetivos diferentes. No debiera ser necesariamente así; al contrario, el proceso de armonización debiera acomodar ambos.

El caso más claro de concurrencia se produce en la determinación del tipo de gravamen en determinados impuestos. Por ejemplo, la determinación de tipos de gravamen en las acisas cumple con distintas finalidades³⁵: sin perjuicio de servir a otros objetivos, sanitarios o medioambientales, la UE persigue la construcción del mercado interior cuando los Estados miembros determinan el montante a percibir en concepto de tributos. Las directivas³⁶ relativas a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre bebidas alcohólicas, sobre las labores del tabaco y sobre la energía, cuando fijan tipos mínimos de impuestos, mencionan la intención de cumplir con los objetivos del TFUE, mantener una unión económica que presente características análogas a las de un mercado interior y que implique una competencia sana, señalándose de forma expresa que la realización de este objetivo presupone la aplicación en los Estados miembros de impuestos sobre el consumo que no falseen las condiciones de competencia y no obstaculicen su libre circulación en la Unión. De forma más precisa, se llega a afirmar que el buen funcionamiento del mercado interior requiere establecer impuestos mínimos para todas las categorías de tabaco elaborado. De aquí resultaría el interés en fijar un *quantum* que impida las distorsiones del mercado. El hecho

³³ Esta aproximación deriva de la tesis sobre la naturaleza de la UE y la incidencia que su existencia tiene sobre la soberanía como concepto que aludiría al poder último de decisión. Véase Isenbaert (2010, pp. 191 y 192).

³⁴ La afirmación precisa es la de la existencia en el seno de la Comunidad de «dos realidades enfrentadas» que marcará las primeras actuaciones comunitarias que abren el proceso de armonización fiscal: por un lado, el objetivo de la Comunidad de eliminar o reducir las distorsiones fiscales y financieras existentes entre los Estados miembros para conseguir un mejor funcionamiento del mercado interior; y por otro, el deseo de no entrometerse en la política de los Estados miembros. Este enfrentamiento es verificable a lo largo de todo el camino seguido por la política de armonización fiscal. Véase Mata Sierra (1993, p. 43). La idea de que la armonización fiscal al servicio de la construcción del mercado interior reúne unos valores propios se toma de la referencia a la doctrina que hace Gutiérrez Lousa (2010, p. 65).

³⁵ La referencia a los impuestos especiales no deja de plantear algunas cuestiones adicionales dados los fines extrafiscales que persiguen estos tributos, como la protección de la salud, internalizando determinadas externalidades negativas. Aun así, el ejemplo sigue siendo ilustrativo de lo que se persigue en la exposición.

³⁶ Directiva 92/84/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, la Directiva 2011/64/UE del Consejo, de 21 de junio de 2011, relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco (véase en particular la exposición de motivos de esta última, números 3 y 13) y la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

de que su intervención no tenga por objeto determinar la recaudación por el tributo y que esta sea tarea nacional explica la técnica de fijar mínimos de exacción, de forma que sea el legislador nacional quien determine el tipo de gravamen exigible. E insistimos, para los Estados miembros, se trata de determinar un montante a partir del cual se obtiene una determinada recaudación y se internalizan los costes de determinadas externalidades negativas.

Esta solución de determinación de tipos de gravamen no se ha dado en todo caso ni tampoco se quiere afirmar que sea la mejor en todo supuesto de armonización. En el caso de la Directiva del ahorro³⁷, la opción fue la de fijar de forma taxativa el tipo de retención a aplicar por los Estados que se acogieron al régimen transitorio. En este caso, tal decisión se explicaba en ser la mejor para servir el interés comunitario, no porque con ello se pretendiera determinar el monto a recaudar por el Estado miembro.

Esta concurrencia plantea consideraciones fundamentales. ¿Cómo se ordena la confluencia de ambos poderes? No se trata ya de quién tiene la competencia para legislar puesto que ambos la tienen. Tampoco se trata ahora de señalar la primacía que determina la preferencia de la norma europea y que excluye la aplicación de la norma nacional, puesto que en este caso no hay dos normas contradictorias sino una previsión de la UE que se impone y obliga a una norma nacional de transposición a que cumpla con ella.

Debe tenerse en cuenta que cuando el Estado miembro transpone la directiva cumple un mandato de la UE, siendo esta última quien ejerce el poder de armonizar para construir el mercado interior. En el tratado, la competencia armonizadora es de la UE, en concreto del Consejo. De hecho, cuando acude al reglamento, ni siquiera es necesaria intervención del legislador nacional. En el caso de armonización a través de directiva, el ejercicio de la transposición no supone ejercer tal competencia armonizadora, que ya está ejercida. La labor del legislador nacional cumple con un doble fin: en principio, establecer el tributo con el que financiarse, tarea que cumple con un objetivo que le es propio y que no interesa a la UE salvo en la medida en que deba verificar que su mandato de coordinación se cumple; por otra parte, da cauce al mandato europeo con una tarea que resulta necesaria para cristalizar la armonización. Debemos tener en cuenta que la opción por esta fuente de derecho comunitario podría bien explicarse en el hecho de que se interfiere con otro ámbito jurídico, la regulación del tributo, con otra finalidad y regida por otros principios. Esto obliga a que la coordinación deba prever la necesaria intervención legislativa nacional dirigida a aunar ambos objetivos, el de coordinar y el de establecer el tributo.

La atribución de la UE relacionada con el funcionamiento del mercado interior que se ejerce al armonizar la tributación tiene el carácter de compartida de acuerdo con el artículo 4.2, letra a), del TFUE. Sin embargo, en la función concreta de armonización fiscal entendemos

³⁷ Véase el artículo 11 de 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.

que la UE actúa sola y utiliza en exclusiva el poder necesario para instrumentar la competencia europea. Debe tenerse en cuenta que el establecimiento del mercado interior implica todo tipo de aspectos económicos más allá de los fiscales en los que podrá ser necesaria la intervención del Estado, esta vez sí, para regular determinados aspectos de su funcionamiento (citemos como ejemplo algo tan básico como legislar sobre horarios comerciales, función que suelen asumir incluso autoridades regionales o locales). Pero en la armonización fiscal, el legislador europeo ejerce un poder exclusivo, como manteníamos. Por su parte, el legislador nacional, si bien puede disponer la regulación de sus tributos con independencia de que pueda o no haber armonización, queda obligado por las prescripciones europeas correspondientes cuando ejerce su poder impositivo en áreas ya armonizadas y debe tener en cuenta tal concurrencia de competencias.

La concurrencia de potestades conduce también a la convivencia de principios y disposiciones de finalidades diferentes. Así, cuando se predica del sistema tributario que cumpla con determinados principios que le son propios –en el sistema constitucional español, los principios de generalidad, justicia, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad–, no debe olvidarse de la incidencia que el fenómeno tributario tiene en la configuración del mercado interior lo que le obliga a que no olvide, es más, a tener en cuenta como principios de ordenación del mismo aquellos que son los propios del mercado interior. Léase, el necesario respeto al principio de no discriminación y a las libertades de circulación previstos en el TFUE. Como dice el TJUE, aunque la fiscalidad directa es una materia propia de los Estados miembros, estos deben ejercerla de acuerdo con el derecho europeo, lo que se traduce en la conclusión de que todos los tributos, también los indirectos, quedan cubiertos y deben respetar las previsiones básicas sobre las que se construye el mercado interior³⁸. En fin, el legislador tributario nacional deberá tener en cuenta junto con los principios constitucionales internos los propios del ordenamiento europeo que puedan verse afectados por su tarea, labor en la que deberá tener presente la capacidad de estos últimos de imponerse en caso de conflicto. Como se afirma (García Prats, 2001, pp. 291 a 294 y 299), de los principios comunitarios resultan criterios de valor y mandatos que delimitan la legitimidad y adecuación del ejercicio del poder tributario por parte de los entes públicos, tanto en la esfera creativa como en la esfera aplicativa. Este valor del derecho europeo y la necesidad de su aplicación uniforme condicionan los derechos nacionales en los ámbitos en los que concurren, como sucede con el tributario, de tal manera que la calificación legal en el derecho europeo de una medida nacional no va a depender solo de la forma en que es vista o valorada en su contexto nacional. Así pues:

³⁸ Hay abundantísima jurisprudencia que incluye esta mención, pero podemos citar el caso C-513/04, *Kerckhaert*. Véanse las reflexiones de Barents (2011, p. 59), quien viene a afirmar que no hay tal cosa como la soberanía fiscal en el sentido de que el poder de los Estados miembros para definir y distribuir su jurisdicción fiscal cayera, en principio, fuera del ámbito del derecho europeo. Como se afirma, la discrecionalidad de los Estados en este ámbito se ve restringida por las decisiones ya adoptadas para crear un mercado único que impedirá una política fiscal autónoma en sus ámbitos tradicionales: asignación eficiente, redistribución equitativa y estabilización económica. Así lo defiende Gutiérrez Lousa (2010, p. 65).

[...] las instituciones tributarias nacionales deben construirse de acuerdo con las exigencias europeas... dicha reordenación no puede ser ajena a los objetivos y finalidades de la UE... solo analizando los principios que determinan la estructura jurídica y las principales funciones económicas de la Comunidad, así como sus objetivos, mecanismos e instrumentos de actuación, puede comprenderse su incidencia sobre el ejercicio del poder financiero y tributario estatal, así como sobre la formulación, interpretación y aplicación de dichas normas.

Y así sucede de tal forma que se observa (Graetz y Warren, 2006) como la función del tributo como instrumento de política económica queda altamente influenciada por consideraciones de derecho europeo, en particular dada la interpretación jurisprudencial del principio de no discriminación, la exclusión de restricciones a las libertades fundamentales de circulación y las disposiciones de ayudas de Estados, que están conduciendo a una pre-determinación negativa del elenco de incentivos y bonificaciones fiscales.

Surge la duda sobre la capacidad de la armonización para resultar en disposiciones que pudieran contravenir tales principios nacionales³⁹, si bien la postura que aquí se defiende como preliminar es que, tal resultado, de producirse, pondría de manifiesto una mala concepción de un poder europeo que encuentra su origen en los poderes de los Estados miembros y que no debiera contravenir a estos últimos ni resultar en violación de los términos en que tales Estados los pueden ejercer. No debe olvidarse que cuando los ministros de los Estados miembros participan en el proceso legislativo europeo integrados en el Consejo de la UE siguen estando obligados por sus propios órdenes constitucionales y solo deberían consentir en legislación europea cuando ello no suponga una actuación contraria a sus propios vínculos nacionales.

Este contexto conduce a que se llegue a afirmar (Martín Jiménez, 2001, p. 112) que la pertenencia a la UE supone una ruptura de la centralidad de la Constitución en el ordenamiento financiero. El derecho financiero comunitario tiene unas garantías, unos derechos y principios que limitan no solo al legislador y ejecutivos comunitarios, sino también al legislador de los Estados miembros y a sus Administraciones.

El principio de subsidiariedad juega un papel relevante en la conjunción de estos distintos órdenes y debería conducir a preservar la capacidad fiscal de los Estados miembros y asegurar la descentralización fiscal. Aquellos, además, van a tener la capacidad de vetar el

³⁹ Así parece concluir García Prats (2001, p. 564). Recientemente y con la adopción de normas que limitan la deducción de intereses en el impuesto sobre sociedades en la Directiva del Consejo 2016/1164, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, Dourado (2017) pone de manifiesto la posible violación de los principios constitucionales de capacidad de pago por una norma europea respecto de la que existe obligación de transposición.

acuerdo de armonización, entre otras razones, si consideran que la cuestión puede afrontarse a través de medidas nacionales (Grau y Herrera Molina, 2003, pp. 31 y 32), como de hecho viene sucediendo en la práctica. Se observa así como un control político *ex ante* permite una mejor supervisión del ejercicio de las competencias atribuidas a la UE (Carrasco González, 2017, p. 1.015). Aun así, se duda de que suponga verdaderamente un procedimiento que vista a la propuesta de mayor legitimidad dado el papel reducido de los Parlamentos nacionales, que solo vienen a constatar que se respeta su capacidad de decisión, esto es, su propia competencia tributaria, sin añadir nada a la consideración sobre el cumplimiento de otros principios reclamables del sistema tributario, siquiera la capacidad de la propuesta para servir eficazmente su objetivo de contribuir al funcionamiento del mercado interior en un contexto de potestades fiscales nacionales.

En todo caso, este principio no ha sido un instrumento útil para que el TJUE haya controlado el ejercicio del poder de armonizar: la razón se encontraría (Grau y Herrera Molina, 2003, p. 31) en el hecho de que implica un juicio de valor de naturaleza política acerca del grado en que se considere la suficiencia en el logro de los objetivos y en la medida en que dichos objetivos se logren mejor a través de la intervención de la UE, a lo que hay que añadir que la eficacia de posibles medidas nacionales o europeas debe pronosticarse. Y esta última labor se antoja compleja.

Esta configuración como poder indirecto dirigido a articular el mercado interior de acuerdo con unos principios que le son propios y que preceden a los nacionales, así como su concurrencia con los poderes tributarios nacionales conduce a constatar que la acción de la UE limita y condiciona tanto los poderes cedidos en su ejercicio, en las áreas fiscales armonizadas y cuando se establecen límites, prohibiciones y controles al poder impositivo de los Estados, como en aquellos no cedidos, áreas no armonizadas, que deberán en todo caso respetar la primacía del Derecho de los tratados⁴⁰. Este contexto abre una nueva aproximación al fenómeno del tributo y obliga a replantear la autonomía del derecho tributario, si por tal se entiende que se rige por sus propios principios y posee institutos, conceptos y objeto también propios; ahora el derecho europeo ofrece parámetros jurídicos de referencia ajenos al mismo y que tienen un peso específico en la comprensión del fenómeno tributario⁴¹.

Así, se plantea la necesidad de observar como los principios propios del mercado interior condicionan o hacen factibles los propios de los sistemas tributarios internos. Se dice que el principio de neutralidad es fácilmente subsumible en los principios de justicia tributaria: en relación con el IVA, su exigencia permite por una parte un tratamiento más equitativo de

⁴⁰ Conclusiones derivadas de la exposición contenida en la obra de Martín Queralt *et al.* (2013, pp. 204 y ss.). García Prats (2001, p. 259). Por otra parte, como dice Jansen (2011, p. 235), en este campo de la imposición los Estados miembros no son ya completamente autónomos.

⁴¹ Sobre las tesis de la autonomía del derecho tributario y su consiguiente particularismo véase la obra de Sainz de Bujanda (1985, pp. 172 y ss.), y en particular sus conclusiones en las páginas 196 y 197.

todos los productos; por otra, la finalidad de promover una aplicación más general asegura el cumplimiento del principio de generalidad. En la imposición sobre los rendimientos empresariales, se puede entender incluido en el principio de igualdad y, en consecuencia, también en el de capacidad económica. Por lo que respecta al principio de no discriminación, su formulación es similar a la propuesta en el ámbito interno. Sin embargo, a pesar de esta similitud con la formulación constitucional del principio de igualdad, ambos principios deben imbricarse en su respectivo ordenamiento y en los valores y contexto particulares, lo que, en definitiva, condiciona la perspectiva y la actuación de los mismos en favor de unos objetivos concretos. Por nuestra parte, entendemos que, en el marco del mercado interior, el principio de no discriminación es la manifestación europea del principio interno de igualdad, reservada en este último ámbito a situaciones que trascienden del ámbito interno de cada Estado miembro, de tal forma que la diferencia entre ambos principios estriba en su alcance. Ahora bien, se recuerda que, aunque los resultados conseguidos por la acción comunitaria puedan ser compatibles con las exigencias constitucionales internas, el derecho europeo comporta modificaciones en la construcción de los principios de justicia internos y su desarrollo⁴².

Este casamiento entre ordenamientos no deja de ser incompleto como consecuencia del carácter parcial no general de la legislación europea de armonización y derivado del juego del principio de subsidiariedad. Las normas europeas alcanzan solo a parte del fenómeno tributario lo que puede resultar en quiebras en la unidad y coherencia interna de los sistemas tributarios en los que inciden: se podría recordar la crítica sobre la directiva del ahorro, que perseguía el gravamen de determinadas rentas solo cuando eran obtenidas por personas físicas, o el hecho de que las directivas de armonización del impuesto sobre sociedades no contemplen el papel de empresarios o inversores personas físicas (García Prats, 2001, pp. 747 y 748).

Por otra parte, se discute mucho acerca de la capacidad de que el ordenamiento comunitario armonizador, dado su carácter parcial y por aplicación del principio de subsidiariedad, pueda contribuir a satisfacer o no impedir la realización del principio de progresividad tributaria, entendido como valor instrumental dirigido a obligar al conjunto del sistema tributario a facilitar unas condiciones que permitan lograr una igualdad real a través de la redistribución de la renta. Por su finalidad, se predica del conjunto del sistema fiscal y es este, considerado en su globalidad, el que debe satisfacer sus exigencias: se señala como la neutralidad, que incide solo de forma parcial y sectorial, provoca efectos perversos sobre

⁴² Estos planteamientos sobre la coincidencia de fines entre los principios comunitarios de neutralidad y no discriminación con los principios constitucionales relativos al sistema tributario proceden del trabajo de García Prats (2001, pp. 745 y 746). Las reflexiones sobre el sentido internacional del principio de igualdad atribuible al principio europeo de no discriminación son de López Rodríguez (2009, pp. 73 y ss.), si bien sus reflexiones se refieren al contexto de dicho principio bajo el TCE y no abarcan al nuevo alcance del principio general actualmente promulgado en la segunda parte del TFUE, de alcance general.

las exigencias derivadas del principio general de progresividad; también cuando se plantea a nivel comunitario como distorsión del mercado el gravamen progresivo de las actividades empresariales de personas físicas; finalmente, se recuerda como el alto grado de competencia fiscal y la ausencia de armonización resulta en una convergencia a la baja en la imposición del capital⁴³. En realidad, las exigencias derivadas de este principio desbordan la capacidad de la acción de la UE y es difícil mantener que los ámbitos armonizados supongan una traba efectiva para el logro de la redistribución de la renta. Hay poca coordinación fiscal europea en materia de tipos de gravamen, elemento tributario central para plantear la cuestión: de hecho, estas regulaciones se han producido sobre la tributación indirecta donde el principio al que nos referimos tiene escasa incidencia. Distinto es plantear que la configuración de la economía que resulta del proceso de integración plantee dificultades para la realización efectiva del principio de progresividad. Pero esto exigiría una revisión del poder tributario conferido a la UE de forma que las instituciones europeas se responsabilizaran y asumieran un papel dirigido a contribuir a hacerlo efectivo en el mercado interior.

La doctrina⁴⁴ pone de manifiesto problemas mayores planteados por esta concurrencia: la UE ejerce el poder armonizador a través de sus fuentes de Derecho, de donde puede resultar la controversia por la exigencia del derecho constitucional nacional de respetar el principio de reserva de ley en materia tributaria, lo que obliga a diferentes aproximaciones a la cuestión que ponen de manifiesto la configuración peculiar del derecho europeo y de sus relaciones con el ordenamiento interno, refiriéndose a la primacía, la configuración del ámbito competencial o las peculiaridades de los mecanismos de integración europea. Así, se observa como el ejercicio de las competencias tributarias en la UE se produce conforme a los criterios y principios vigentes en el sistema comunitario y sin que en el mismo puedan incidir los requisitos –peculiares– contenidos en cada Estado miembro por legítimos y razonables que puedan parecer. De esta manera, el ejercicio de este poder tributario europeo se explicaría en las competencias asumidas por las instituciones comunitarias y encontraría su fundamento en la prestación del consentimiento de los Estados al ejercicio de dicho poder mediante los mecanismos constitucionales, a través de los cuales se permitiría una reinterpretación de los esquemas que servirían para explicar el ejercicio del poder tributario. Esto no debería excluir los esfuerzos doctrinales en favor de la reconducción de dicho ejercicio a esquemas en los que quedase reforzado el principio democrático.

⁴³ Sobre esta discusión es interesante leer las páginas que dedica García Prats (2001, pp. 749 a 766). Entre las reflexiones que incluye es llamativo observar como refiere el principio de progresividad al conjunto del sistema fiscal de forma que los contribuyentes no lo pueden reclamar en sus conflictos individuales en relación con una exacción tributaria particular –se trataría más de un principio dirigido al legislador con el objeto de informar su labor–, ni tampoco pueda llegarse a declarar inconstitucional una norma legal sobre la base de este principio jurídico.

⁴⁴ La cuestión se aborda con cierto detalle en el trabajo de García Prats (2001, pp. 522 y 523), en unas reflexiones para las que cita diversos trabajos de Fantozzi (1991, pp. 109 a 113), Fedele (1994, p. 175), Tesauro (1991, p. 17), Ibáñez Masilla (1996, p. 69), López Espadafor (1994, p. 351), Villar Ezcurra (2001, p. 47).

Ahora bien, en relación con el ámbito propio de la armonización fiscal y dada su finalidad y alcance, debe recordarse que en el ordenamiento español el principio de reserva de ley es relativo de manera que no alcanza a toda la materia tributaria, sino solo al establecimiento de los tributos y de los beneficios fiscales que afecten a los del Estado, entendiendo por tal establecimiento definir sus elementos esenciales, interpretación que es necesaria para evitar dejar vacío de contenido el mandato constitucional⁴⁵. Desde esta misma óptica del derecho español, se resalta (Rodríguez Iglesias, 1984, p. 220)⁴⁶ que la cuestión vendría resuelta por lo dispuesto en el artículo 93 de la Constitución, que hace posible las modificaciones constitucionales que resultan directamente de la atribución de competencias a las Comunidades, siendo el ejemplo más ostensible el de la modificación del ámbito de reserva de ley como consecuencia de las competencias transferidas a las Comunidades y el de la limitación de las competencias de cualesquiera órganos del Estado español en favor de los órganos europeos. Bajo las tesis que se pretenden mantener en este trabajo, no resulta fácil aceptar el argumento puesto que se considera que el Estado solo puede transferir competencias dentro y con los límites que ostenta de tal manera que la cesión de parcelas de poder tributario debería producirse bajo los principios constitucionales que las rigen, entre ellos el principio de reserva de ley; se debería recordar que la celebración de un tratado internacional que contenga estipulaciones contrarias a la Constitución exigirá la previa revisión constitucional (art. 95 de la Constitución).

También se intenta salvar⁴⁷ la cuestión por referencia al principio de autonomía institucional y procedimental de los Estados miembros en la aplicación del derecho comunitario, por lo que la transposición interna de directivas exigiría el mecanismo de la ley en aquellos elementos que así lo requiera la reserva legal; en cuanto al efecto directo que pudiera predicarse de la directiva en caso de transposición anómala, incorrecta o inexistente, no podría sustituirse la vigencia del principio de reserva de ley en favor del principio de primacía comunitario sino excepcionalmente, lo que debería ser enjuiciado desde la perspectiva de las exigencias constitucionales, si bien la sentencia que eventualmente pudiera dictar el Tribunal Constitucional debiera tener solamente una eficacia prospectiva por exigencias de dicha primacía y efecto directo. Por otra parte, esta posición no salvaría las cuestiones

⁴⁵ Martín Queralt *et al.* (2013, pp. 133 y ss.) citan jurisprudencia constitucional, Sentencia de 19 de diciembre de 1985, donde se dice que «si bien la reserva de ley en materia tributaria ha sido establecida por la Constitución de manera flexible, tal reserva cubre los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria y concretamente la creación *ex novo* del tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo».

⁴⁶ También así lo recoge Calderón Carrero (2006, pp. 729 y ss.), quien se refiere a sentencias del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional, quienes, en reiterada jurisprudencia, han declarado que los Reglamentos de la UE que crean exacciones parafiscales juegan el papel de la ley a efectos de satisfacer las exigencias del principio de reserva de ley de acuerdo con el artículo 93 de la Constitución.

⁴⁷ Véanse los trabajos sobre estas cuestiones de Falcón y Tella (1986, pp. 135 y ss., y 1988b, p. 76).

suscitadas por el recurso al reglamento europeo que no requiere de transposición, salvo que se entienda que subsiste una obligación interna para proclamar ley nacional, lo que no derivaría de exigencias comunitarias sino de la propia configuración constitucional interna.

Con todo, no pueden obviarse las cuestiones que este contexto suscita respecto del cumplimiento del fundamento material del principio de reserva de ley puesto que se produce un desplazamiento efectivo de competencias del legislador nacional en favor del Consejo de la UE: la regulación de elementos esenciales del tributo queda determinada en fuentes propias del derecho europeo no rodeada de las garantías que reúne la promulgación de una ley. Dicho principio intentaría preservar que las prestaciones que los particulares satisfacen a los entes públicos sean previamente consentidas por sus representantes (Ramallo Massanet, 1996, p. 263). De nuevo, se plantea el recurso a un procedimiento legislativo que permitiera hacer frente a estas salvedades y en el que el Parlamento Europeo, como representante de la voluntad popular y dotada de legitimidad democrática, intervenga con su propio poder legislativo para dar al acto armonizador el rango y contenido que exige el principio de reserva de ley⁴⁸.

En cuanto al resto de principios tributarios nacionales, ¿condicionan la acción armonizadora de la UE? ¿Debe esta respetarlos cuando armoniza? Se ha observado⁴⁹ que así debería ser y, de hecho, ha sucedido en materia de armonización de la imposición sobre concentración de capitales cuando el TJUE afirma que este impuesto no debería someter a imposición operaciones que formalmente fueran expresión jurídica del hecho imponible, sino tan solo aquellas que contribuyan al refuerzo del potencial económico de la entidad. También se han observado cuando se armonizan los instrumentos de cooperación administrativa dirigidos a proteger el interés nacional.

Sin embargo, este planteamiento no deja de tener problemas. En primer lugar, de nuevo, el carácter parcial de la armonización fiscal, a través de la cual no se configura el sistema tributario ni siquiera el conjunto de elementos de un tributo particular, impide que pueda

⁴⁸ En este punto, afirma García Prats (2001, p. 568) que la gravedad de la quiebra constitucional producida por este sistema aconsejaría la introducción en el Derecho comunitario de algún mecanismo que permitiera recuperar la fuente de legitimidad necesaria al tributo exigido confirme a la normativa tributaria. Para lo cual, sería necesaria una rehabilitación profunda del Parlamento Europeo y de sus funciones en defensa de los ciudadanos europeos a los que representa. De forma equivalente, véase Grau y Herrera Molina (2003, pp. 32 y 35). Es interesante, en relación con esta cuestión sobre las deficiencias del cumplimiento del principio de reserva de ley, consulta el trabajo de Martín Jiménez (2001, pp. 154 y ss.). Ese autor también se manifiesta a favor de la intervención de un órgano con legitimidad democrática suficiente para no dañar el principio de legalidad tributaria. Esta posición también se encuentra en Calderón Carrero (2006, p. 731). Véase Carrasco Fernández (2005, p. 250). La cuestión es también abordada desde esta misma perspectiva y con conclusiones equivalentes en cuanto al papel que debería jugar el Parlamento Europeo por Vanistendael (2002, p. 127).

⁴⁹ Así lo mantiene Calderón Carrero (2006, pp. 740-741), citando la jurisprudencia recogida en el caso C-249/89, *Trave/Finazamt*.

detectarse en sus normas los principios ordenantes del sistema tributario. Incluso en materias como el IVA o las accisas, donde la armonización abarca prácticamente todos los elementos del tributo, queda para los Estados miembros la determinación final de los tipos de gravamen lo que supone que sean estos quienes determinan la medida de la capacidad económica que se sujeta al gravamen. Como se reconoce (Calderón Carrero, 2006, p. 74), el TJUE es refractario a reconocer estos principios como capaces de justificar medidas nacionales contrarias al derecho europeo: cuando los Gobiernos nacionales arguyen la necesidad de determinadas disposiciones nacionales sobre la base de la necesidad de cumplir con los principios impositivos no encuentran eco en las conclusiones de la jurisdicción comunitaria, que los rechaza. En la jurisprudencia de los últimos años sí que se observa una doctrina más proclive a aceptar normas nacionales restrictivas de las libertades europeas o discriminatorias cuando se justifican en la debida distribución de potestades tributarias entre Estados, ante la necesidad de luchar contra el abuso fiscal o para garantizar el control fiscal, la prevención del fraude o la evasión fiscal. Se trata de argumentos relacionados con la eficacia de la imposición, de donde resulta indirectamente la protección de la aspiración a hacer efectivos tales principios. En todo caso, se trata de garantizar que los Estados miembros consigan satisfacerlos, no de que el derecho europeo los asuma como propios y se reclamen para inspirar las iniciativas legislativas europeas.

Esta situación no parece óptima y se reclama así la introducción de un concepto europeo de tributo rodeado de sus correspondientes garantías (Lehner, 1996, p. 142), si bien aquí se considera que, incluso sin tal concepto, las instituciones europeas deberían ya concretar las consecuencias derivadas de la necesidad de ejercer sus competencias en plena consideración de los principios constitucionales nacionales: sus atribuciones encuentran su origen en tales Normas Fundamentales.

En fin, el derecho tributario interno se ve ampliamente condicionado por las normas armonizadoras entre cuyos principios no se encuentran los propios que rigen internamente los tributos, de forma que la doctrina (García Prats, 2001, p. 565) se ha encontrado con la necesidad de replantear cómo las disposiciones que implementan las directrices europeas encajan con estos últimos, para lo cual procede al ejercicio de interpretar las previsiones nacionales de implementación a la luz de las propias exigencias constitucionales de igualdad, generalidad y capacidad económica.

Este contexto, con la presencia del derecho europeo en los sistemas tributarios nacionales, ha supuesto una modificación de estos últimos con un alcance heterogéneo que lleva a calificar al sistema tributario como dual o bifronte, en la medida en que hay ámbitos del ordenamiento tributario fuertemente condicionados por la influencia de los principios derivados del tratado y como consecuencia de la vigencia de normas europeas armonizadoras y otros que no se ven afectados por tal acción de la UE sin perjuicio de que queden aún bajo la primacía del orden europeo. Debería tenerse en cuenta que en los ámbitos armonizados y por el juego adicional de los principios de la UE, se tiende al establecimiento de un régimen jurídico comunitario que apunta a la formación de un derecho europeo de la fiscalidad con

su propia lógica interna, independiente de la de los sistemas fiscales nacionales, coherente con los principios y objetivos europeos y dotado de sus propias reglas de interpretación, si bien difícilmente podría reputarse como un derecho europeo financiero de carácter general (Martín Queralt *et al.*, 2013, pp. 204 y ss.)⁵⁰.

En fin, reiteramos que, incluso así, los términos y condiciones de trasvase de poder desde los Estados a la UE solo pueden producirse con el debido respeto y con los límites que los mismos encuentran en su derecho constitucional. De esta forma, estos problemas de concurrencia de principios constitucionales deberían llevarnos a replantear el cómo del ejercicio del poder tributario en la UE, qué instituciones deben tener un papel en el correspondiente procedimiento legislativo y cuál deba ser este.

Estas reflexiones conducen inevitablemente a la cuestión sobre el momento en que esta convergencia de poderes se produce de forma que el legislador europeo deba proceder a amoldar los tributos nacionales para dar cauce al funcionamiento del mercado interior. En principio, la mera falta de coordinación entre los sistemas fiscales, las divergencias en la composición de tributos de los sistemas impositivos de los Estados o la estructura dispar de los impuestos del mismo tipo no sería suficiente para justificar la intervención de la UE. Será necesario determinar que la falta de coordinación o que tales divergencias derivan en una incidencia restrictiva u obstaculizadora para los intercambios producidos en él, en fin para la realización de las libertades fundamentales y la consecución del mercado interior (Berlin, 1989, p. 231). Así es porque la armonización debe aspirar a eliminar los obstáculos fiscales a la integración económica, de tal forma que es necesario de una parte facilitar a los ciudadanos, bienes, servicios y capitales el movimiento libre a través de las fronteras políticas, que ya no son fiscales, y, de otra, poner fin a flujos comerciales y de capital que se explican solo como consecuencia de las disparidades fiscales (Farmer y Lyal, 1994, p. 8). Por tanto, habrá que detectar una distorsión, por la que se entiende la existencia de una discriminación de origen fiscal que altera las condiciones de concurrencia de un mercado, de tal suerte que se provoquen modificaciones en las corrientes normales de tráfico (Fuentes Quintana, 1966, p. 33)⁵¹. Con la finalidad de eliminar esta situación y restablecer plenamente el marco jurídico adecuado se ha instituido la potestad armonizadora.

Por otra parte, la armonización no parece prevista para otro factor clave en la construcción del mercado interior: el logro de condiciones iguales de competencia. La disciplina en la materia incide a través de las normas de ayudas de Estado de donde resultan importan-

⁵⁰ La calificación del sistema fiscal dual o bifronte la hace García Prats (2001, p. 772). La dificultad en considerar este derecho europeo financiero como general deriva de las reflexiones sobre esta cuestión cuando aborda de forma general el derecho internacional financiero, en la obra de Sainz de Bujanda (1985, pp. 472 a 474). Esta visión ha sido recogida posteriormente por Calderón Carrero (2006, p. 712).

⁵¹ Una referencia detallada a esta cuestión se encuentra en el trabajo de Casado Ollero (1983, p. 201). Asimismo, recoge una referencia con distintos trabajos en los que se aborda el concepto de distorsión.

tes condicionantes para el legislador tributario, pero no se constituye este en un supuesto legal para plantear la armonización de los sistemas tributarios⁵².

En este punto, cobra sentido recordar la diferencia que existe en la labor asumida por la jurisprudencia europea de reconocer el efecto directo de una disposición y la desaparición del mundo jurídico por obra del juez nacional de normas contrarias al ordenamiento comunitario, y la labor de armonización con la que nos referimos a la actividad que desarrollan las instituciones de la UE, Comisión y Consejo de la UE, y que se expresa en determinadas formas jurídicas. Así, el primer elemento requerido para armonizar es la existencia de una distorsión al funcionamiento del mercado interior o un obstáculo para su establecimiento, aunque el mismo no suponga infracción directa de una obligación establecida por el derecho originario de la UE⁵³. Debiera aquí sugerirse que el juez europeo, al aplicar el derecho europeo, debiera plantearse que el mismo encuentra su origen en las Constituciones nacionales y no hacer omisión de las consecuencias que de allí se derivan.

En el momento en que se determina la presencia del supuesto que habilita el acto armonizador, el legislador comunitario, el Consejo y cada uno de los miembros integrantes,

⁵² Sobre los condicionantes para el legislador tributario derivados de las normas europeas sobre ayudas de Estado, véase López Rodríguez (2009, pp. 268 y ss.). Farmer y Lyal (1994, p. 10), quienes mantienen que los impuestos directos e indirectos afectan a las condiciones de competencia entre empresas de diferentes países y el grado de armonización necesario para asegurar la igualdad es mucho mayor que el requerido para eliminar fronteras fiscales.

⁵³ Esta cuestión es abordada con detalle en la obra de Cayón Galiardo, Falcón y Tella y De la Hucha Celador (1990, pp. 17 y 26). En particular, se destacaría la referencia al concepto de distorsión por el que se entiende más usualmente la falta de neutralidad. Es un concepto utilizado por las motivaciones de las Directivas de armonización. Esta idea puede resultar en ocasiones insuficiente para agotar en toda su extensión el concepto. En el informe Neumark la cuestión aparece más desarrollada. Es posible agrupar en grandes bloques de prohibiciones aquellas contra las que se produce la distorsión: prohibición de fronteras fiscales, lo que incluye no solo impuestos de aduanas sino exacciones de efecto equivalente; prohibiciones de barreras fiscales, lo que incluye cualquier obstáculo derivado de la tributación interior que ponga trabas a la importación de productos similares procedentes de los Estados miembros, a su comercialización o a su consumo, mediante un gravamen superior o diferenciándolo en cualquier forma que le resulte perjudicial en comparación con el régimen tributario que disfrutaban los productos propios; prohibición de discriminaciones, entre productos, personas, capitales, según la nacionalidad o su procedencia. Se alude a la introducción de desigualdades injustificadas entre las personas. La importancia de la distorsión se debe apreciar en el conjunto del sistema fiscal pues la mayor carga fiscal que pueda existir en un Estado con respecto de otros no es fundamento de hecho suficiente ni para invocar la existencia de una distorsión ni para iniciar la vía de la armonización global de todos los sistemas vigentes. Las diferencias de carga fiscal suelen corresponder a ventajas obtenidas por vía de gastos públicos que no pueden cuantificarse para comprobar la incidencia de la distorsión y adoptar la corrección oportuna. Finalmente, la distorsión debe tener su causa en una medida de naturaleza tributaria vigente en un Estado miembro. En fin, se trata de un resultado, un efecto que puede estar provocado por un gran número de causas; así la más clara distorsión que podemos encontrar que tenga su fuente en el sistema tributario y que deba ser eliminada por contrario a las disposiciones del tratado es la incidencia de un sistema fiscal sobre los precios de los bienes y servicios que se ofertan en el mercado.

los ministros nacionales, deben afrontar su labor legislativa con el adecuado respeto a los marcos constitucionales nacionales: los ministros son parte del Consejo en su condición de tales, y como tales siguen sujetos a sus ordenamientos nacionales. El debido y justo ejercicio de su labor en el Consejo debe llevar la impronta del debido respeto a los principios tributarios nacionales.

7.9. Poder legislativo y condicionado

Se trata además de una competencia legislativa, esto es, un principio dirigido a la creación jurídica, lo que atribuye a la institución que la ejerce la cualidad de fuente del Derecho. Esta función implica juicios de oportunidad sobre las medidas a adoptar, de donde resulta que el Consejo, sobre la base de la propuesta de la Comisión, dispone del poder discrecional de escoger los medios necesarios para conseguir los objetivos del tratado. El control del Tribunal de Justicia aquí queda restringido puesto que este no puede sustituir con sus apreciaciones las de la autoridad competente, salvo que determine, en el ejercicio del control de legalidad de los actos comunitarios, que estos estén viciados de error manifiesto, supongan desviación de poder, violación de los principios generales o de los límites previstos en los tratados⁵⁴.

Así es puesto que su finalidad es la de armonizar la legislación y supone la promulgación de actos de carácter normativo y de contenido general (Cayón Galiardo, Falcón y Tella y De la Hucha Celador, 1990, p. 10). En el caso de la imposición indirecta, no se precisa la forma del acto legislativo, al contrario de lo que sucede con la tributación directa para la cual la base jurídica encontrada, que no es específica para este fin de aproximación de legislaciones fiscales, prevé únicamente el recurso a la directiva. Se destaca (Berlin, 1989, p. 214)⁵⁵ respecto de este último instrumento legislativo que es el mejor adaptado para la armonización al dejar cierto margen de maniobra a los Estados miembros: tratándose de un poder concurrente con el poder tributario de estos últimos, tiene sentido no agotar el acto normativo de exacción con la norma armonizadora. De esta forma, el recurso al reglamento comunitario en caso de imposición indirecta debería limitarse a los casos en que la acción de la UE pueda en sí misma culminar la regulación y no sea necesario el concurso de las previsiones normativas nacionales.

Pero, incluso con todas las caracterizaciones que lo acompañan, se trata de poder como «superioridad que otorga la capacidad de hacerse obedecer engendrada por la capacidad

⁵⁴ Casado Ollero (1983, p. 224), quien cita las sentencias del TJUE dictadas en los asuntos C-57/72 y C-114/76.

⁵⁵ En este mismo sentido, Easson (1980, p. 207) menciona que la capacidad legislativa de la Comunidad quedaría restringida a lo que sea estrictamente necesario para lograr el objetivo prescrito, de forma que la armonización no es un objetivo que se persiga por sí mismo, sino que es un instrumento al servicio de la integración.

efectiva y de hecho de unir a la conducta ajena consecuencias dañosas o útiles», supremacía de un poder público, en este caso las instituciones europeas. Estas tienen suprema capacidad para conformar la estructura fundamental de la UE⁵⁶. Actúan sobre la base de una legitimidad democrática derivada de la propia de los Estados que la fundan, quienes les han atribuido algunas de sus facultades. Se debe precisar que se atribuye el ejercicio de la potestad legislativa en materia tributaria, no tanto el objetivo último de la armonización europea puesto que esta se considera como poder *ex novo*, por no poder corresponder a los Estados individualmente considerados.

La exigencia de la unanimidad en el Consejo para adoptar las decisiones de armonización fiscal lo configuran como un poder condicionado. El reverso de esta potestad, así se percibe, es la asignación de un derecho de veto a cada Estado miembro. Con el mismo, cualquier miembro del Consejo pueda paralizar la acción de este último. Hay algo conceptualmente erróneo en el hecho de que un miembro, que no tiene la competencia, pueda paralizar al órgano al que pertenece, verdadero titular de la atribución⁵⁷.

La unanimidad se relaciona con la existencia de la soberanía estatal –el poder financiero como manifestación de la soberanía política cuyo objetivo es regular la actividad financiera– y el equilibrio de poderes, que, se afirma, contradice de alguna manera la supremacía que se pretendiera del interés comunitario, supeditado aquí, dificultando sobremanera el proceso de integración. A pesar del papel predominante del Consejo en este proceso legislativo –compuesto por representantes de los Estados miembros–, el nivel de competencia legislativa de la UE es así muy bajo (Isenbaert, 2010, pp. 187 y 188). La noción de soberanía y el temor de los Estados a perder capacidad en esta cuestión afloran como causa última de que no se adopte una regla de voto que podría ir en contra de las fiscalidades nacionales, sus expectativas o sus medios de actuación en sus propios sistemas económicos (Mata Sierra, 1993, pp. 75 a 87)⁵⁸. Al contrario, podría pensarse que hay en la UE una comunidad política derivada de la puesta en común hecha por los pueblos europeos. Su desarrollo ulterior solo sería posible si volviera a encontrar su poder de decisión, es decir, si se usara un procedimiento decisonal verdaderamente comunitario donde el interés colectivo y la eficacia encontrarán su puesto⁵⁹.

⁵⁶ Siguiendo las reflexiones y la cita de Abad (1970, p. 452), quien se refiere al trabajo de Fernández Miranda (1951).

⁵⁷ Vanistendael (2003), quien allí califica la decisión por unanimidad como proceso arcaico y antidemocrático.

⁵⁸ En el mismo sentido, Grau y Herrera Molina (2003, p. 32) afirman que el requisito de la unanimidad muestra desconfianza de los Estados miembros en una transferencia de soberanía efectiva a las instituciones comunitarias, con lo que se corre el riesgo de bloquear la aproximación de legislaciones necesaria para el buen funcionamiento del mercado interior. Véase Carrasco González (2017, p. 1.013).

⁵⁹ En este mismo sentido, véase Vanistendael (2002, p. 126), quien afirma que el principio de soberanía ilimitada en la imposición es en sí mismo incompatible con la unión económica y monetaria y con la idea de un mercado único con competencia libre y justa. La unión económica y monetaria requiere la coordi-

En esta referencia a la unanimidad no podemos dejar de hacer constar las limitaciones que supone para que las parcelas fiscales armonizadas sean flexibles y se adapten con rapidez a las circunstancias cambiantes que produzcan tanto la integración europea como la globalización (Gutiérrez Lousa, 2010, p. 70). Por otra parte, conduce a un proceso de negociación política sobre la base de regateos en el que los Estados con más poder hacen ceder a quienes tienen menos hasta llegar a un acuerdo en un proceso que nada tiene que ver con la formación democrática de la decisión y no refleja en realidad las preferencias colectivas de los electorados. Finalmente, los Estados con regímenes fiscales privilegiados pueden continuar con ellos sirviendo el interés nacional y en contra del interés general de muchos otros, así como del mercado único. El resultado es así no democrático, ineficiente e impide lograr el objetivo para el que se creó la UE (Vanistendael, 2002, p. 1.226).

En cuanto al alcance del recurso al procedimiento legislativo especial y por unanimidad, se planteó la posibilidad de invocar las previsiones de armonización por el procedimiento legislativo ordinario, con mayoría cualificada, según está previsto en el artículo 114.1 del TFUE de forma general en relación con el establecimiento y funcionamiento del mercado interior. El problema deriva de la exclusión que hace el siguiente apartado de este mismo precepto, donde se exceptúa expresamente a las «disposiciones fiscales», lo que obligó a interpretar qué se entendía con esta referencia. La cuestión se suscitó en recursos de la Comisión contra actos legislativos del Consejo ante el Tribunal de Justicia cuando la base jurídica finalmente utilizada era el artículo 115 a pesar de la alternativa planteada en la propuesta inicial. De acuerdo con el tribunal⁶⁰, procede interpretar los términos «disposiciones fiscales»:

[...] en el sentido de que abarcan no solo las disposiciones que determinan los sujetos pasivos, las operaciones imponible, la base imponible, los tipos impositivos y las exenciones de los impuestos directos e indirectos, sino también las relativas a los procedimientos de recaudación de estos.

Y, como aclararía más tarde⁶¹:

[...] estos términos abarcan no solo todos los ámbitos de la fiscalidad, sin distinguir entre los tipos de impuestos de que se trate, sino también todos los aspectos de esta materia, ya sean normas materiales o de procedimiento.

nación de las políticas económicas, no solo sobre la base del consentimiento de cada Estado miembro individual. La condición *sine qua non* para una unión económica y monetaria es que en algún momento los Estados miembros deben ser obligados a seguir objetivos políticos comunes incluso cuando, individualmente considerados, pudieran rechazar tal política. Hay un límite a lo que los Estados pueden hacer con sus sistemas fiscales en el mercado integrado de una unión económica y monetaria.

⁶⁰ Véase párrafo 67 de la Sentencia del TJUE de 29 de abril de 2004, caso C-338/01, *Comisión contra Consejo*.

⁶¹ Véase párrafo 47 de la Sentencia del TJUE de 26 de enero de 2006, caso C-533/03, *Comisión contra Consejo*.

Otro elemento fundamental del procedimiento legislativo especial para la armonización fiscal es el limitado papel que juega el Parlamento Europeo, quien debe emitir un dictamen preceptivo pero, obviamente, no vinculante. En este aspecto, no juega como verdadera cámara legislativa. Esta capacidad de decisión se considera insuficiente y es muy criticada desde el punto de vista de la legitimidad democrática, puesto que esta institución la tendría de forma más directa que el Consejo (Carrasco González, 2017, p. 1.014).

Finalmente, la conclusión es que el procedimiento acaba resultando ineficaz si se considera el número de propuestas de la Comisión que no se llegan a aprobar o la cantidad de derogaciones especiales o de regímenes transitorios que es necesario acordar para su adopción (Carrasco González, 2017, p. 1.015).

El análisis del derecho comunitario para la armonización fiscal conduce a afirmar (Vanistendael, 2002, p. 122)⁶² que, si bien hay suficiente poder judicial para hacer cumplir con la mayoría de los aspectos de la integración del mercado interior, no se dispone de suficiente poder legislativo para integrar los mercados de una forma equilibrada, lo que entendemos que se concluye al observar tanto el procedimiento legislativo utilizado y disponible para este fin como los resultados derivados de su ejercicio.

7.10. Poder de aproximación legislativa

Las disposiciones de los tratados sobre armonización fiscal han sido siempre escasas e imprecisas en cuanto a su significado exacto y su alcance⁶³. Del contexto derivado del derecho europeo, sí que parece que armonizar va a significar limar disparidades entre legislaciones internas a fin de que sean susceptibles de realizar un objetivo común. No se trata pues en ningún momento de la construcción de un sistema fiscal europeo que sea único para todos los países miembros, ni tampoco de igualar los sistemas fiscales que rijeran en los distintos Estados miembros. Esto distingue la armonización de la unificación. Claramente, no es la terminología a la que acude el TFUE. Como se afirma, la armonización no puede consistir en la sustitución pura y simple por una legislación común de los derechos nacionales; su límite se debe encontrar en los fines que la justifican. Esta posición quedó clara en el propio informe Neumark, que ya preveía la existencia de disparidades entre sistemas fiscales que serían aceptables en el mercado común (Berlin, 1989, p. 222)⁶⁴.

⁶² Este autor dice literalmente que la causa fundamental que explica el estado actual de la armonización es la práctica imposibilidad de la UE para legislar en materia fiscal (p. 123).

⁶³ Idea que se apoya en las referencias hechas por Communier (2001, p. 146).

⁶⁴ También sigue la idea de que se trata de aproximar legislaciones y no de uniformizar Communier (2001, p. 163). Como destacan Cayón Galiardo, Falcón y Tella y De la Hucha Celador (1990, p. 38), el informe Neumark ya destacaba que el fin perseguido no era la uniformización, sino solamente la armonización, es decir, ciertas disparidades serían aceptables siempre que no acarreasen efectos que frenasen o fal-

Aunque se hubiera podido hablar bien de aproximar o bien de unificar, sin embargo, dado su carácter extrafiscal, para el logro del mercado interior, la elección es la primera, coordinar a través de la aproximación en la medida necesaria: no tendría sentido establecer un sistema impositivo único por quien no persigue establecer el método necesario para financiar sus objetivos y los de los Estados miembros (Cayón Galiardo, Falcón y Tella y De la Hucha Celador, 1990, pp. 7 a 10)⁶⁵.

Al mismo tiempo, debe entenderse bien que armonizar es algo más que coordinar: como se afirma (Mata Sierra, 1993, pp. 58 a 62)⁶⁶, la coordinación supondría exigir únicamente a los Estados miembros movimientos de cooperación legislativa. La cooperación perseguiría una puesta en común para el logro del objetivo, pero va a ser necesario algo más, como resulta en los ámbitos de la asistencia administrativa mutua; no es tanto aunar esfuerzos como disponer de una misma manera la legislación para que los que actúan en el mercado no encuentren en la fiscalidad diferencias que se erijan en elementos que impidan o distorcionen su participación en el mismo.

En realidad, el hecho de que la UE ejerza este poder para hacer eficaz el mercado interior y que los Estados retengan el poder tributario para obtener los recursos con los que financiarse y lo mantengan como instrumento de política económica, función esta última que tampoco ha asumido la UE, hacen complejo aceptar que la armonización pueda alcanzar

seasen la competencia. La idea de que no se trata de sustituir los sistemas tributarios nacionales por otro europeo unificado ni de uniformizar la regulación de los tributos nacionales se puede leer en Carrasco González (2017, p. 1.004).

⁶⁵ La definición parte de la ofrecida por Bouza Vida, allí citado. Véase en sentido similar Di Prieto (2010, p. 26). Allí habla de tres tipos posibles de enfoques, de igualación, de aproximación y diferencial, habiéndose optado por el de aproximación en la UE. Incluso así, ha habido posiciones doctrinales que han planteado la aproximación progresiva de los sistemas fiscales hasta la unificación fiscal. Véase Mata Sierra (1993, pp. 52 y 53), donde se refiere a las distintas acepciones de armonización que se encuentran en la doctrina, distinguiendo la armonización de la unificación pero también de la mera coordinación; en su consideración, la unificación exige niveles de cohesión económica y política que la Comunidad aún no está preparada para afrontar; la primera exige el abandono de una parte considerable de la soberanía de los miembros individuales en asuntos fiscales; difícilmente los Gobiernos renunciarán a tan valioso instrumento, al menos, mientras ello no lleve aparejadas ciertas garantías que neutralicen los perjuicios derivados de la unificación, que se enmarcan más dentro de la existencia de un sistemas político y económico de tipo federal que en el marco de las Comunidades tal y como están hoy configuradas. También se recogen distintas acepciones de armonización en el trabajo de Gutiérrez Lousa (2010, pp. 62 a 64), donde distingue entre varios enfoques, igualación, aproximación y diferencial. Calle Saiz (1970) mantiene que la armonización es un proceso de aproximación progresiva de los sistemas fiscales que conduce a la unificación fiscal y debe perseguir, por tanto, la supresión de aquellas distorsiones capaces de impedir la realización de un mercado común o cualquier otra forma de cooperación económica internacional.

⁶⁶ La coordinación no es un instrumento idóneo para la integración, siendo la armonización el medio más adecuado, si no el único, para conseguir una verdadera Comunidad Europea ya que no implica modificación alguna del contenido de las normas internas, sino únicamente un mecanismo de organización de actuación conjunta.

alguna forma de unificación. Debería recordarse⁶⁷ que la tributación, en fin la política tributaria, es algo más que una mera cuestión técnica; refleja condiciones económicas, sociales y políticas con sus correspondientes opciones ante las que los ciudadanos son muy sensibles. Esta postura parece confrontarse con la de quienes defienden que la realización del principio de neutralidad conduciría a una armonización plena de los sistemas tributarios. ¿Requeriría el mercado único tal grado de interferencia con los sistemas tributarios nacionales? Esta posición no casaría bien con el reconocimiento de que el tributario sigue siendo un poder nacional como consecuencia de que es legítimo e imprescindible que quien gaste determine cómo financiarse. El TFUE solo refiere la armonización a la imposición indirecta y lo hace con la limitación de servir al mercado interior; para la imposición directa no hay previsión específica. Se insiste pues que parece derivar de este contexto, lo que es generalmente aceptado, que la potestad tributaria sigue siendo estatal. La armonización además no alcanza a todas las figuras tributarias o a todos sus elementos; solo cuando estos incidan en el funcionamiento del mercado interior. La neutralidad regiría así respecto de aquellos aspectos del fenómeno impositivo que afecten al mercado y como principio que deba regir las disposiciones armonizadoras. La realidad de la armonización hoy pone de manifiesto que esta es la tendencia, sin perjuicio de que se puedan hacer juicios de valor acerca del grado en que dicho objetivo se logra con el estado actual de la legislación europea tributaria. Aun así, es posible hacerse eco de quienes (Van Thiel, 2001 pp. 22 y 23) defienden que la armonización tiene el potencial de alcanzar cualquier aspecto de los impuestos directos, incluyendo la determinación de la renta imponible, exenciones, deducciones, tipos, créditos, incentivos, procedimientos de gestión, de recaudación y de recurso, siempre que, claro está, se justifique la necesidad de eliminar disparidades, o como se viene defendiendo y deriva de las previsiones legales, así lo exija el buen funcionamiento del mercado.

En este punto, resulta esclarecedor diferenciar las divergencias entre sistemas fiscales de las distorsiones al funcionamiento del mercado, puesto que solo en este último caso se encuentra la habilitación normativa para armonizar. Entre las divergencias, se distinguían tradicionalmente las disparidades en la carga fiscal global entre Estados miembros y las desigualdades en la composición de los sistemas fiscales. Respecto de las primeras, el informe Neumark ponía de manifiesto que las mismas serían capaces de repercutir de manera negativa en las propensiones a producir e invertir; ahora bien, dicho Comité matizaba esta conclusión al recordar que todo contribuyente aprovecharía en una determinada medida los bienes y servicios públicos financiados por el Estado gracias a los impuestos, cuya utilidad proporcional debería estar teóricamente relacionada con ellos; por otra parte, habría

⁶⁷ Asimismo, lo recordaba Vanistendael (2002, p. 121), quien mantiene que la responsabilidad política principal de la mayoría de gasto descansa en los Estados miembros. En este sentido, véanse Farmer y Lyal (1994, p. 2). De forma diferente, hay quien se refiere a una solución ideal a adoptar a largo plazo en la construcción europea, tal y como aparece concebida hasta la fecha. Véase Mata Sierra (1993, pp. 39 a 42). Apoya sus reflexiones iniciales sobre el alcance de la armonización en las reflexiones recogidas en el informe Neumark.

un desfase temporal entre el momento del pago del impuesto en que se sentirían los efectos de la presión fiscal y los beneficios obtenidos del gasto público que se habrían sentido en el pasado o se dejarían sentir en el futuro; finalmente, toda comparación sobre estas divergencias debería tener en cuenta el nivel de renta y su distribución dentro de cada Estado. En cuanto a las desigualdades en la composición de los sistemas fiscales, si bien son capaces de influir en las condiciones de concurrencia, las dificultades para hacer un análisis de comparabilidad son tantas, debido a la existencia de distintas figuras tributarias, de diferencias sustanciales entre unos mismos impuestos o las derivadas de los procedimientos de gestión tributaria, que cualquier tentativa de unificación estaría condenada al fracaso (Cayón Galiardo, Falcón y Tella y De la Hucha Celador, 1990, pp. 38 y 39). En todo caso, no se puede obviar la base jurídica que habilita la armonización, no basada en las diferencias entre sistemas fiscales sino en las distorsiones que derivan de las mismas para el funcionamiento del mercado, lo que implica un plus a tal divergencia, una alteración o deformación que afecta al mismo.

Por otra parte, se ha evidenciado (Berlin, 1989, p. 222)⁶⁸ el distinto lenguaje utilizado por los artículos 113 y 115 del TFUE, cuando el primero habla de armonizar la imposición indirecta y el segundo, base jurídica utilizada en relación con la imposición directa, alude más vagamente a aproximar las legislaciones, de donde podría resultar, al menos teóricamente, una diferencia esencial entre ambas previsiones. La primera implicaría la resolución de contradicciones entre legislaciones y la segunda una acción en profundidad con el objeto de llegar a sistemas análogos de imposición. Sí que se interpreta (Easson, 1980, p. 202) que la dicción del artículo 113 parece compeler a la armonización de la fiscalidad indirecta cuando el artículo 115 obligaría a demostrar que los impuestos directos afectan directamente al establecimiento o funcionamiento del mercado interior. Sin embargo, la realidad muestra que la intensidad de la coordinación lograda no ha dependido de la base jurídica utilizada sino de las necesidades o el interés de la UE. De hecho, el ejercicio ha venido consistiendo en identificar los obstáculos al funcionamiento del mercado interior y determinar la solución más adecuada, aceptable para el Consejo y capaz de cumplir con la idea de acercar normativas respetando la capacidad de los Estados para determinar sus tributos, lo que hoy viene a responder a las exigencias del principio de subsidiariedad. En fin, parece que el uso de un lenguaje distinto no debe llevarnos a concluir que hablamos de procesos diferentes. Estamos en un marco que, desde una perspectiva más global, es de ordenación, determinada por la realización de los objetivos comunes de la UE, la diversidad de las situaciones

⁶⁸ En relación con esta cuestión, Easson (1980, p. 206) considera que ni un análisis literal ni una interpretación sistemática del tratado sugerirían que hubiera una diferencia significativa entre ambas previsiones. Casado Ollero (1983, p. 208) alude a esta diferencia de terminología y concluye que en realidad y en una interpretación literal y después de analizar las distintas versiones lingüísticas llega a la conclusión de que los términos son en realidad sinónimos. Farmer y Lyal (1994, p. 7) consideran que la previsión del artículo 115, en su redacción previa del TCE, implicaba un poder más amplio, si bien dudaban de que esto tuviera una diferencia real para la autoridad del Consejo.

nacionales y la adopción de medidas estatales en orden a la realización de dicho objetivo común (Constantinesco, 1977, p. 268).

Incluso aceptando todo este contexto, hay quien (Easson, 1980, pp. 208 y 209) plantea si las instituciones europeas podrían hacer algo más de lo que resulte estrictamente necesario, por ejemplo eliminar una distorsión, o podrían involucrarse en reformas más radicales. De hecho, cuando las directivas establecen la exención de retenciones en la fuente en lugar de prever la deducción de tal detracción del gravamen en el Estado de residencia están realizando una opción de política tributaria.

El resultado de esta aproximación al fenómeno de la armonización conduce a aceptar que el mercado interior va a conocer tantos territorios fiscales como jurisdicciones tributarias existan. La armonización deberá funcionar con el objeto de que el cruce de unas a otras no implique costes superiores o distorsiones que impidan el funcionamiento de la integración de los mercados. De esta forma, el pleno respeto al principio de no discriminación y a las libertades fundamentales del TFUE van a ser claves para el logro de los objetivos comunitarios. Las normas tributarias internas, incluso cuando no estén armonizadas, deberán respetar las consecuencias derivadas de su vigencia, so pena de considerar que violan el derecho europeo; distintas son las consecuencias negativas para el mercado único derivadas de la yuxtaposición de sistemas fiscales nacionales que, en armonía con las normas del tratado, determinen obstáculos a su funcionamiento que requieran armonización: como resulta de la jurisprudencia europea, se debe diferenciar entre discriminaciones, ilegales, y obstáculos derivados de las disparidades entre sistemas fiscales, que requieren armonización⁶⁹.

7.11. Poder dinámico y progresivo

Se toma esta caracterización de la doctrina (García Prats, 2001, pp. 560 y 561; Mata Sierra, 1993, pp. 124 y ss.; Easson, 1980, p. 210)⁷⁰ con la que se comparte que, por su definición y objetivos, la armonización es un complemento necesario de la integración económica y su objetivo y contenido depende del grado de la misma que se pretenda lograr. Esto requiere a su vez la determinación de sus prioridades. La acción y el alcance de la armonización y el consiguiente grado de consenso alcanzado sobre la proyección y profundización en la con-

⁶⁹ Así lo recuerda Barents (2011, p. 65). En la página 69 vuelve sobre esta diferenciación recordando que las divergencias entre legislaciones, si bien pueden obstaculizar el funcionamiento de mercado interior, se consideran compatibles con el derecho europeo. Esto no excluiría que fueran objeto de armonización.

⁷⁰ Casado Ollero (1983, pp. 227 y 228) mantiene que no es posible determinar el contenido de la armonización fiscal sin atender al proceso paralelo de integración económica. El Informe sobre las perspectivas de convergencia de los sistemas fiscales en la Comunidad de la Comisión Europea de marzo de 1980 reconocía que era preciso que existiera un cierto paralelismo entre el progreso en la construcción europea y el progreso en la armonización fiscal. Constantinesco (1979, p. 163).

secución de los objetivos comunitarios va a depender de la percepción de las instituciones europeas y de los objetivos que estas fijen a la luz de las previsiones de los tratados. Y en particular por el papel que juega la Comisión, a la que corresponde el papel de iniciativa.

Como se afirma (Mata Sierra, 1993, pp. 34 y 35)⁷¹, las exigencias fiscales varían según el tipo y grado de integración internacional que se pretenda. Nunca será lo mismo una simple unión aduanera, un mercado común, un mercado interior sin fronteras fiscales y, nos preguntamos, si una unión monetaria. En todo caso, los cambios exigibles en cada una de estas situaciones, así como las distorsiones que deban suprimirse en cada caso, serán muy distintas. Se recuerda que el contexto político-económico existente condiciona su evolución, de tal forma que la armonización no sería sino un proceso continuo de autoadaptación de estructuras (Casado Ollero, 1983, p. 227)⁷². Al mismo tiempo, la propia eficacia de la armonización de los tributos requiere eliminar las dificultades para una recaudación efectiva, lo que tiene implicaciones para la cooperación administrativa transfronteriza y conduce a la necesaria articulación de medidas para la asistencia mutua en materia tributaria (Farmer y Lyal, 1994, p. 24).

En fin, este proceso encuentra dificultades técnicas y políticas: desde el primer punto de vista, la armonización va a encontrar límites en las diferentes estructuras económicas y fiscales de cada Estado miembro y en los objetivos de sus políticas nacionales; en cuanto a los de carácter político, esta afecta a la soberanía de los Estados, dado que la fiscalidad es la fuente esencial de los presupuestos públicos y un instrumento clave para la política económica y social. Hay que tener en cuenta que armonizar es una forma de renuncia a parte de las prerrogativas nacionales (Casado Ollero, 1983, pp. 229 y 230).

Desde otra perspectiva, la armonización constituye el ejercicio del poder derivado de una competencia ya atribuida, esto es, el TFUE prevé y quiere la armonización. En cuanto sea necesaria, por supuesto, pero acude a la misma como instrumento para satisfacer los objetivos que tiene marcados y que le son propios. Y cuando se concreta en un acto legislativo comunitario, se convierte en una parcela de poder exclusivo de la UE en el ámbito de materias que han sido armonizadas por cuanto que los Estados miembros pierden la capacidad de legislar en lo ya coordinado (Van Thiel, 2001, pp. 20 a 22). Solo podrá ser modificado o derogado en virtud de un nuevo acuerdo europeo adoptado por el Consejo.

Esta aproximación a la cuestión, que implica limitaciones para prever el alcance de la armonización necesaria en cada momento, ayuda a explicar la parquedad de los preceptos

⁷¹ Sobre la evolución de las propuestas y los logros de la armonización, véanse Farmer y Lyal (1994, pp. 13 y ss.). Se puede consultar la descripción de las distintas fases por las que ha atravesado la armonización fiscal en el trabajo de Cuenca García y López Rodríguez (2010).

⁷² La consideración de la armonización como proceso de adaptación de estructuras es de Saint Paul (1965, p. 624).

del tratado, de los que no es posible inferir ni el alcance ni el contenido de la misma (Casado Ollero, 1983, p. 214). La respuesta vendrá así determinada por el objetivo planteado, la detección del problema que impide su consecución y la necesaria proporcionalidad de la medida europea a adoptar, regida además por el principio de subsidiariedad. Se observa el cambio de redacción de los tratados desde que el objetivo de la realización del mercado común pasa a ser el de un mercado interior sin fronteras fiscales. De aquí resultaron modificaciones en el alcance de la atribución europea puesto que se demandaba nueva legislación sobre la base de la desaparición de controles o devengos de impuestos por el hecho de pasar de un Estado a otro. Y se produjeron cambios fundamentales en la estructura del IVA y de los impuestos especiales⁷³. Al mismo tiempo, llama poderosamente la atención que las previsiones sobre armonización fiscal no han variado cuando se adopta como objetivo la creación de la moneda única.

El carácter dinámico del proceso armonizador ha estado también vinculado a la propia evolución de las instituciones propias del derecho comunitario. En principio, la Comisión aceleró los trabajos para la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios y de las accisas ya que las distorsiones derivadas de sus diferentes estructuras se acentuarían tras la abolición de los derechos de aduana entre Estados miembros el 1 de julio de 1968. De la misma forma y desde febrero de 1967, se puso en marcha la iniciativa de armonizar la imposición de matrices y filiales y la de reorganizaciones empresariales, como una demanda dirigida a facilitar los movimientos de capitales y el establecimiento de un mercado de capitales (Farmer y Lyal, 1994, pp. 18 y 19)⁷⁴. La decisión de recursos propios de 1970 por la que se determinó como tal uno determinado sobre la base imponible del IVA implicó que la armonización tuviera también un rol presupuestario y fue una de las razones principales que determinarían la Sexta Directiva IVA⁷⁵.

La adopción del Tratado de la UE produjo nuevas reflexiones sobre política tributaria europea. El Libro Blanco de la Comisión relativo a los desafíos para entrar en el siglo XXI adoptado con la perspectiva del nuevo contexto político, jurídico y económico incluía di-

⁷³ Véase la planificación que implicó para la Comunidad en el Libro Blanco de la Comisión Europea, *La consolidación del mercado interior*, aprobado por el Consejo Europeo de Bruselas los días 29 y 30 de marzo de 1985.

⁷⁴ También se refieren a los estudios de la Comisión sobre los movimientos de capitales con las consiguientes implicaciones que tenía el marco tributario. Después de las Directivas del Consejo de 1960 y 1962 que abolían las restricciones de cambio para determinadas transacciones, resultaba aparente que la libre circulación de capitales planteaba diversas cuestiones. Un grupo de expertos bajo la presidencia del profesor Claudio Segré afrontó los obstáculos fiscales al funcionamiento del mercado de capitales. Sin embargo, no se pueden referir resultados desde el punto de vista de la armonización como consecuencia de estos esfuerzos.

⁷⁵ Así lo pone de manifiesto Easson (1980, p. 210), quien se refiere a la Decisión 70/243/CECA, CEE, Euratom: Decisión de 21 de abril de 1970, relativa a la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros por recursos propios de las Comunidades.

versas recomendaciones en materia fiscal relacionadas con la necesidad de luchar contra el desempleo y relanzar el crecimiento económico en los Estados miembros. Según dicha institución, estos objetivos requerían la transferencia de parte de las cargas fiscales que pesaban sobre el trabajo hacia otras que recayeran sobre otros factores o sobre el consumo. De forma más general, se planteaba una modificación de las estructuras impositivas que se consideraba que tenían una incidencia clara sobre el devenir de la armonización fiscal. En este mismo contexto histórico, el memorándum presentado por Mario Monti al Consejo en su sesión de Verona de 1996 planteó una iniciativa relacionada con la construcción de una política fiscal verdaderamente europea. Dicho documento constató que las cuestiones fiscales no habían sido verdaderamente abordadas hasta entonces a nivel europeo con una aproximación global en conexión con el resto de políticas comunitarias. Esta nueva aproximación al fenómeno tributario planteaba como objetivos la estabilización de los ingresos tributarios de los Estados miembros, el buen funcionamiento del mercado interior y la promoción del empleo. Como resultado, las conclusiones del Consejo ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 sobre política fiscal lanzaban el Código de Conducta sobre fiscalidad de las empresas para luchar contra la competencia fiscal perjudicial y dos propuestas de directivas, sobre la tributación del ahorro en forma de intereses y sobre la tributación de los pagos transfronterizos de intereses y cánones. Sin embargo, ninguna de estas decisiones incidió sobre las previsiones relativas a la armonización fiscal, sobre cuándo debía proceder, cuál fuera su alcance y el cómo de los procedimientos de adopción⁷⁶.

En el actual contexto de competencia fiscal, el poder de armonizar se ha revelado como un baluarte de la soberanía fiscal nacional puesto que los Estados conservan un mayor poder *de facto* sobre los impuestos que están armonizados (Gutiérrez Lousa, 2010, pp. 65 y 66): los elementos tributarios consensuados a nivel europeo se consolidan y no se ven alterados por tal competencia. La armonización fiscal se desvelaría así como un poder de consolidación de las soberanías nacionales puesto que han sido estas las que concluyeron sobre el qué y el cómo de la legislación tributaria común europea.

La moneda única va a determinar nuevas previsiones sobre coordinación general de las políticas económicas y van a dar cauce a una función europea menor de recomendación general sobre la marcha y estructura de los sistemas fiscales nacionales que, en ningún caso, pueden considerarse como previsiones de armonización en el ejercicio de un poder de donde deriven obligaciones exigibles a los Estados miembros cuyo cumplimiento quede bajo control jurisdiccional europeo⁷⁷. Se apunta que la eliminación de la política monetaria

⁷⁶ Sobre el contenido y el contexto de estos documentos, se puede consultar Communier (2001, pp. 157 a 159).

⁷⁷ En este mismo sentido, se destacan las severas limitaciones en la configuración de la armonización fiscal, de tal forma que se reclama repensar su significado cuando se señala la falta de sincronía dentro en la integración económica y monetaria, así como su ritmo lento. Véase el trabajo de Grau y Herrera Molina (2003, p. 28). Blom (1974, pp. 28 a 31) ya anticipaba en 1974 que la unificación de la política monetaria

nacional autónoma implica que una armonización dirigida a la igualación de los sistemas fiscales supondría renunciar a la soberanía fiscal cuando resultaría necesaria mayor autonomía de las políticas de los Estados miembros (Gutiérrez Lousa, 2010, p. 77). Siendo así, no se debería excluir la reflexión acerca de las nuevas distorsiones que se derivan de la existencia de una zona monetaria única que pudieran requerir armonización, así como la necesidad de plantear una aproximación común para resolver los problemas de aplicar una política monetaria única a un espacio económico y social tan heterogéneo y los que plantean los *shocks* asimétricos. De hecho, ya hemos mantenido (Cuenca García y López Rodríguez, 2010, pp. 81 y 82) que el establecimiento de una unión monetaria, con una moneda y las correspondientes políticas comunes, obliga a una mayor armonización y coordinación de las políticas fiscales y a una convergencia de las obligaciones tributarias de mayor intensidad, puesto que las diferencias en las cargas tributarias potencian sus efectos nocivos en este contexto de tipo de interés común. Esto, sin dejar de reconocer que los Estados siguen conservando en su práctica totalidad la responsabilidad de financiar las actuaciones de los sectores públicos de modo que las competencias tributarias generales les deben corresponder y que la política tributaria se debe utilizar además para reaccionar ante las asimetrías regionales y atender a las circunstancias concretas del territorio en que se aplica.

se vería entorpecida por las necesidades de los Estados miembros de tomar acciones independientes y opuestas entre sí en este campo en respuesta a medidas fiscales unilaterales tomadas por cualquier otro de los Estados miembros. En su trabajo dedica varias páginas a analizar el impacto de la imposición en un contexto de moneda única y su capacidad para distorsionar el funcionamiento de la economía. Sobre el alcance del ejercicio de coordinación europea de las políticas económicas y de la capacidad para dirigir a los Estados miembros recomendaciones sobre política tributaria general, véase López Rodríguez (2016a). Para una visión general de las consecuencias que este ejercicio ha tenido sobre la política tributaria española de los últimos años, véase López Rodríguez (2016b). Sobre el carácter dinámico de la armonización, véanse las páginas 7 a 10 de la obra de Cayón Galiardo, Falcón y Tella y De la Hucha Celador (1990).

Referencias bibliográficas

- Abad, M. (1970). El poder financiero de las Comunidades Europeas. *Estudios de Derecho Internacional Público y Privado. Homenaje al Profesor Luis Sela Sampil*. Universidad de Oviedo.
- Alessi, R. (1965). La funzione tributaria in generale. *Istituzioni di Diritto Tributario*. Turín: UTET.
- Alonso García, E. (1986). La incidencia en el ordenamiento constitucional español de la Ley Orgánica 10/1985, de 2 de agosto, de autorización para la adhesión de España, como puesta en práctica del artículo 93 de la Constitución Española. En E. García de Enterría, J. González Campos y S. Muñoz Machado, *Tratado de Derecho Comunitario Europeo* (vol. 1). Madrid: Civitas.
- Barents, R. (2011). The Single Market and the National Tax Sovereignty. En S. J. M. Jansen (Ed.), *Fiscal Sovereignty of the Member States in an Internal Market: Past and Future* (pp. 51-71). Eucotax series on European Taxation, Alphen aen den Rijn: Kluwer Law International.
- Berlin, D. (1989). *Droit fiscal communautaire*. Presses Universitaires de France.
- Berliri, A. (1985). *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*. Milan: Giuffrè. Vol. 1.
- Blom, L. A. (1974). *Tax Harmonization in the EEC*. LIEI.
- Burgion, M. (1971). Alcune considerazioni sulle prospettive dell'armonizzazione fiscale fra i paesi membri delle CE. *Diritto e Pratica Tributaria*.
- Caamaño Anido, M. (2010). La armonización fiscal en los Tratados de la Unión Europea. *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma, Seminario Internacional*. Madrid: CEF.
- Calle Saiz, R. (1970). La Teoría de la Armonización Fiscal y la Armonización Fiscal Europea. *HPE*, 6/7.
- Calderón Carrero, J. M. (2006). Una introducción al Derecho comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario: ¿Hacia un ordenamiento financiero «bifronte» o «dual»? *REDF*, 132.
- Carrasco Fernández, F. (2005). *El principio democrático de autoimposición en la producción normativa de la UE*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Carrasco González, F. M. (2017). Fiscalidad de la Unión Europea y su impacto en el derecho tributario español. En F. Pérez Royo (Dir.), *Curso de derecho tributario. Parte especial*.
- Casado Ollero, G. (1983). Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE. *REDF*, 38.
- Casado Ollero, G. (1985). Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la CEE. *HPE*, 96.
- Cayón Galiardo, A., Falcón y Tella, R. y De la Hucha Celador, F. (1990). *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*. IEF.
- Cazorla Prieto, L. M. (1981). *Poder Tributario y Estado contemporáneo*. Madrid: IEF.
- Communier, J. M. (2001). *Droit Fiscal Communautaire*. Bruselas: Bruylant.
- Constantinesco, L. J. (1977). La constitution économique de la CEE. *Revue Trimestrielle de Droit Européen*.
- Constantinesco, L. J. (1979). La problemática tributaria de la Comunidad Económica Europea. *HPE*, 57.
- Cortés Domínguez, M. (1970). *Ordenamiento Tributario Español*. (2.ª ed.). Madrid: Tecnos.

- Cuenca García, E. y López Rodríguez, J. (2010). El proceso de armonización fiscal e integración económica en la Unión Europea. *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma, Seminario Internacional*. Madrid: CEF.
- Di Prieto, A. (2010). Informe del Relator General sobre el estado de la fiscalidad en la Unión Europea y para el futuro de la Unión Europea. *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma, Seminario Internacional*. Madrid: CEF.
- Dourado, A. P. (2017). The Interest Limitation Rule in the Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) and the Net Taxation Principle. *ec Tax Review*, 3.
- Easson, A. J. (1980). *Tax Law and Policy in the EEC*. Sweet & Maxwell.
- Falcón y Tella, R. (1986). La eficacia de las directivas de armonización fiscal en la jurisprudencia. *CISS Noticias CEE*, 12.
- Falcón y Tella, R. (1988a). *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*. Civitas.
- Falcón y Tella, R. (1988b). La ejecución de las Directivas de armonización fiscal a través de la ley anual de presupuestos: fundamento y límites a esta técnica. *Impuestos*.
- Fantozzi, A. (1991). *Diritto Tributario*. Turín: UTET.
- Farmer, P y Lyal, R. (1994). *EC Tax Law*. Oxford: Oxford European Community Law Series, Clarendon Press.
- Fedele, A. (1994). La riserva di legge. *Trattato di Diritto Tributario*. Vol. I. Tomo 1.
- Fernández Miranda, T. (1951). *El concepto de lo social y otros ensayos*. Oviedo: IDAG editorial.
- Fuentes Quintana, E. (1966). *Política Fiscal e integración europea. España ante la integración europea*. Editorial Ariel.
- García Prats, F. A. (2001). Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho financiero (II): políticas comunitarias con incidencia sobre el Derecho financiero. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, 260.
- Graetz, A. C. y Warren, M. J. (2006). Income Tax Discrimination and the Political and Economic Integration of Europe. *Yale Law Journal*, 115.
- Grau, A. y Herrera Molina, P. (2003). The link between tax coordination and tax harmonization: limits and alternatives. *ec Tax Review*, 2003-1.
- Gutiérrez Lousa, M. (2010). Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*. Madrid: CEF.
- Hensel, A. (1956). *Diritto Tributario*. Milan: Giuffrè.
- Hinneken, L. (1997). The Monti Report: the uphill task of harmonizing direct tax systems of EC Member States. *ECTR*, 1.
- Ibáñez Masilla, S. (1996). Las normas tributarias de la Unión Europea y el principio de reserva de ley en materia tributaria. *Crónica Tributaria*, 80.
- Isenbaert, M. (2010). *EC Law and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation*. IBFD.
- Jansen, S. (2011). The Future of Fiscal Sovereignty: Some closing Thoughts. En S. Jansen (Coord.), *Fiscal Sovereignty of the Member States in the Single Market. Past and future*. Holanda: Wolters Kluwer.
- Laufenburger, H. (1953). Quelques aspects financiers de la Fédération européenne. *Revue de Science et Législation Financières*, January-March.
- Lehner, H. (1996). Limitation of national power of taxation by the fundamental freedoms

- and non-discrimination clauses of the EC Treaty. *ec Tax Review*, 2.
- Lenaers, K. (1990). Constitutionalism and the Many Faces of Federalism. *American Journal of Comparative Law*.
- López Espadafor, C. M. (1994). El Poder Tributario de las Comunidades Europeas. *REDF*, 82.
- López Rodríguez, J. (2009). *La imposición sobre la renta de sociedades en el contexto del Derecho comunitario*. Madrid: IEF.
- López Rodríguez, J. (2016a). Descripción del Semestre Europeo. En F. A. García Prats (Coord.), *Gobernanza Económica e Integración Fiscal en la Unión Europea*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- López Rodríguez, J. (2016b). *La política tributaria española bajo el prisma del semestre europeo (2011-2014)*. Madrid: IEF.
- Martín Jiménez, A. J. (2001). El Derecho financiero constitucional de la Unión Europea. *REDF*, 109/110.
- Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Casado Ollero, G. y Tejerizo López, J. M. (2013). *Curso de Derecho financiero y tributario*. Tecnos.
- Martín Queralt, J. y Martínez Lafuente, A. (1986). La política fiscal europea. En E. García de Enterría, J. González Campos y S. Muñoz Machado, *Tratado de Derecho Comunitario Europeo* (vol. 1). Madrid: Civitas.
- Martínez Martínez, D. (1974). *El sistema de financiación de las Comunidades Europeas*. IEF.
- Mata Sierra, M. T. (1993). *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea*. Lex Nova.
- Micheli, G. A. (1967). Premesse per una teoría della potestà di imposizione. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. Parte I.
- Pérez Tremps, P. (1994). *Constitución española y Comunidad Europea*. Madrid: Civitas y Fundación Universidad Empresa.
- Ramallo Massanet, J. (1996). Tasas, precios públicos y precios privados (Hacia un concepto constitucional de tributo). *REDF*, 90.
- Rodríguez Bereijo, A. (1976). *Introducción al estudio del Derecho financiero*. Madrid: IEF.
- Rodríguez Iglesias, G. C. (1984). Problemas jurídicos de la adhesión de España a la CEE. *Curso de Derecho Internacional de Vitoria-Gasteiz*.
- Saint Paul, R. (1965). Les limites a l'harmonisation internationale des fiscalités. *Revue de Science et Législation Financiere*.
- Sainz de Bujanda, F. (1985). *Sistema de Derecho financiero, I Introducción, volumen segundo*. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid.
- Sainz de Bujanda, F. (1990). *Lecciones de Derecho Financiero*. (8.ª ed.). Madrid: Universidad Complutense de Madrid.
- Tesauro, F. (1991). *Istituzioni di Diritto Tributario*. (2.ª ed.). Turin: UTET.
- Van Thiel, S. (2001). *EU Case Law on Income tax*. 1ª parte. IBFD.
- Vanistendael, F. (2002). Memorandum on the Taxing Powers of the European Unión. *EC Tax Review*, 3.
- Vanistendael, F. (2003). A window of opportunity for the making of Europe: Member States cannot have their national cake and eat the European one. *ec Tax Review*, 1.
- Villar Ezcurra, M. (2001). Exigencias del Derecho comunitario a la metodología del Derecho Financiero y Tributario. *Crónica Tributaria*, 100.
- Wägenbar, R. (1975). Les fondements juridiques d'une politique des Communautés Européennes. *Revue de Science Financière*, 1.