

UN ACERCAMIENTO A LA POSIBLE INCIDENCIA DEL PROYECTO DE CONSTITUCIÓN EUROPEA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO FINANCIERO ESPAÑOL

María Begoña Villaverde Gómez*

Universidade de Santiago de Compostela

1. Introducción

En estos momentos nos hallamos viviendo una fase de continua evolución en la llamada construcción europea. En el plano jurídico, uno de los logros que tradicionalmente se ha ansiado alcanzar en aras a esta consolidación de la Unión Europea es la elaboración de un auténtico texto constitucional común. Nuestra pregunta a la hora de abordar este trabajo, partiendo de la notable influencia que está desarrollando tanto la normativa como la jurisprudencia del TJCE en la normativa financiera y tributaria interna, es si la aprobación de un texto constitucional europeo tendría nuevamente destacada incidencia en nuestro Derecho Financiero y Tributario positivo.

Para destacar la importancia de los distintos pasos que se están dando en pos de la construcción de una auténtica Unión Europea, creemos de interés recordar las palabras de SAINZ DE BUJANDA, quien tempranamente afirmó la “creencia de que la unidad política de Europa o, al menos la creación de una autoridad política supranacional que haya de preceder a la coordinación económica y fiscal deseado. La creación de vínculos políticos reales ha de preceder, lógica e históricamente, a cualquier otra forma de unificación – incluso la económica y financiera-, porque sólo con estos vínculos permitirán que se definan clara y lealmente los objetivos comunes, y que estos puedan ser alcanzados con la adhesión de los Estados de la Unión y con el apoyo de un poder supranacional, al que incumbirá la tarea de definir los objetivos

* Doctora en Derecho. Profesora Asociada de Derecho Financiero y Tributario.

comunes a que han de ir enderezados los presupuestos y las modalidades impositivas vigentes en cada país”¹.

Puede afirmarse con ORÓN MORATAL que el Derecho Financiero interno “se ha visto sustancialmente alterado tras el ingreso de España en las Comunidades Europeas y el progresivo avance hacia la unión económica y monetaria, afectando a todos y cada uno de los institutos que conforman el Derecho Financiero y Tributario, comportando auténticas limitaciones al poder normativo financiero del Estado a la hora de regular, configurar e incluso, en algún caso, también de cuantificar económicamente alguno de tales institutos”². Y que, de otra parte, el Derecho Comunitario ha tenido el efecto de implicar una pérdida de importancia de las Constituciones nacionales³, y, con ello, de nuestra ordenación financiera constitucional, por lo que urge sentar unos principios comunes al Derecho tributario de los Estados miembros de la Unión Europea.

2. El proyecto de aprobación de una Constitución Europea. Premisas

Partiendo de estas afirmaciones no cabe duda alguna, a nuestro modo de ver, de la trascendencia del Derecho Comunitario en el Derecho Financiero y Tributario. A ello hay que añadir que en los últimos tiempos se viene observando una progresiva tendencia hacia la “constitucionalización” en el ámbito comunitario, es decir, al progresivo reconocimiento e incorporación de derechos fundamentales e individuales a los Tratados y a la adopción de principios básicos que deben regir la consecución de los objetivos comunitarios y, por ende, las políticas comunes, lo que ha derivado en la adopción

¹ SAINZ DE BUJANDA, E.: “El factor financiero en el proceso de la Unión Europea”, *RAP* n.º 2/1950, pág. 240.

² ORÓN MORATAL, G.: “Consecuencias de la integración en las Comunidades Europeas sobre el Derecho Financiero y Tributario”, *Civitas-REDF*, n.º 97/1998, pág. 95.

³ Entre ellos, tempranamente, ALONSO GARCÍA, quien habla, en este sentido, de la “minusvaloración de la Constitución como norma suprema del ordenamiento”. En “La incidencia en el ordenamiento constitucional español de la Ley Orgánica 10/1985, de 2 de agosto, de autorización para la adhesión de España a las Comunidades Europeas, como puesta en práctica del artículo 93 de la Constitución Española”, *Tratado de Derecho Comunitario Europeo. Estudio sistemático desde el Derecho español*, Vol. I, Civitas, Madrid, 1986, pág. 379.

de determinadas medidas de cara al logro de una verdadera Constitución Europea⁴.

Así, la Declaración 23 sobre el futuro de la Unión Europea, adoptada en el Tratado de Niza el 7 de diciembre de 2000 y la Declaración del Consejo Europeo de Laeken de 15 de diciembre de 2000, suponen el punto de partida para los trabajos de la Comisión que trata de redactar una Constitución Europea. Los resultados de esta Comisión ya se han hecho visibles desde entonces, plasmándose en un Proyecto de Constitución Europea⁵. Este proyecto aparece estructurado en tres grandes partes; en la primera de ellas, se señala la definición y los objetivos de la Unión; la segunda de ellas contiene la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea⁶, y la tercera, las directrices relativas a la política y funcionamiento de la Unión.

Podemos, de inicio señalar dos cuestiones que ponen de relieve la cierta “línea continuista” de la Constitución Europea. En primer lugar, podemos referirnos a un grupo de autores que venían entendiendo que ya existía una “constitución material”⁷, contenida en los tratados constitutivos, pensamiento

⁴ Frente a quienes entienden existente una Constitución en los Tratados Constitutivos, otros autores entienden que el sistema jurídico de la Comunidad Europea no tenía, en su origen, ninguna pretensión de dar al Tratado de Roma una configuración constitucional, en el sentido de constituirse como texto garantizador de los derechos fundamentales de los particulares frente a los poderes públicos. Vid. DIEZ-PICAZO, L. M.^a: “¿Una constitución sin declaración de derechos? (Reflexiones constitucionales sobre los derechos fundamentales en la Comunidad Europea)”, *REDC*, n.º 32/1991, pág. 135 y ss. En el único sentido en que puede aplicarse la calificación de constitucional al Tratado de Roma es en su utilización como medida de validez del ordenamiento comunitario y de control de la correcta aplicación e interpretación del Derecho Comunitario, es decir, en su condición de constitución como norma. Vid. DE OTTO Y PARDO, I.: *Derecho constitucional: sistema de fuentes*, 2ª ed., Ariel, Barcelona, 1988, pág. 15

⁵ El último documento al que podemos hacer referencia es el Proyecto de Tratado por el que se instituye una Constitución para Europa, CONV. 820/2/03, de 30 de junio de 2003, que contiene el texto corregido del Proyecto presentado por el Consejo Europeo reunido en Salónica el 20 de junio de 2003. La Tercera Parte de dicha Constitución, relativa a las Políticas y Funcionamiento de la Unión Europea, se recoge en el documento CONV 847/03, presentado al pleno el pasado 9 de julio de 2003.

⁶ Aprobada el 17 de diciembre de 2000 en la cumbre de Niza, ahora se integra en el texto constitucional.

⁷ RODRÍGUEZ BEREJO, A.: “El futuro de la Unión Europea: un reto constitucional”, conferencia pronunciada en el Ateneo de Madrid, Madrid, 2001; MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “El Derecho financiero constitucional de la Unión Europea”, *REDF-Civitas* n.º 109/110, pág. 154 y ss., SCHICK, W.: “Sobre dos problemas del Derecho fiscal alemán: la retroactividad y los conflictos entre el Derecho europeo y el Derecho fiscal nacional”, *CT* n.º 56/1986, p. 183 y ss. Con carácter general, ha sido objeto de análisis en el Derecho Constitucional, remitiéndonos a

que también fue recogido por el mismo TJCE, afirmando que los Tratados Constitutivos “aunque hayan sido celebrados en forma de Convenio Internacional, no por ello dejan de ser la carta constitucional de una Comunidad de Derecho cuyos rasgos esenciales (...) son, en primer lugar, su primacía respecto a los derechos de los Estados Miembros, así como el efecto directo de toda una serie de disposiciones aplicables a sus nacionales y a ellos mismos”⁸.

La segunda nota que queremos destacar es la ausencia de grandes novedades en el texto de la Constitución Europea. Se trata de dar reconocimiento constitucional a determinados principios que ya habían sido formulados por la jurisprudencia del TJCE, y sobre todo, de dotar de una mayor sencillez y claridad a los textos de los distintos tratados, incidiendo fundamentalmente en la consolidación del llamado principio democrático y en la ciudadanía europea, idea que va de la mano el principio de no discriminación, que se refleja en numerosas libertades comunitarias⁹, como, por lo que a nosotros nos interesa, la libertad de circulación de bienes y personas, la libertad de establecimiento, la libre prestación de servicios y la libre circulación de capitales.

Por tanto, nos hallamos en estos momentos ante un paso más derivado del ingreso de España en las Comunidades Europeas en 1986, cuando tiene lugar la incorporación a nuestro ordenamiento interno del llamado *acervo comunitario*¹⁰. O lo que es lo mismo, un ordenamiento jurídico específico que

la bibliografía recogida por RALLO LOMBARTE, A.: “¿Hacia una Constitución Europea?. Reflexiones sobre la protección de los derechos fundamentales en el debate constituyente europeo”, *RVEH* n.º 7-I/2003, pág. 201 y ss.

⁸ STJCE de 23 de abril de 1986 (Asunto Los Verdes, C 294/83) y Dictamen 1/91, de 14 de diciembre de 1991, Espacio Económico Europeo.

⁹ Será el TJCE el que relacione la *no discriminación* por razón de nacionalidad, con el Título III del Tratado, donde se desarrolla el régimen jurídico de la libre circulación de trabajadores, mercancías, servicios y capitales, configurando las disposiciones reguladoras de estas libertades como normas específicas contra la discriminación. Esta reacción del Tribunal de Luxemburgo va a ser muy importante en tanto se puede observar respecto a la imposición directa, una ausencia casi absoluta de normas armonizadoras. [Vid. SSTJCE *Comisión/Grecia*, de 30 de mayo de 1989 (As. 305/87) y *Schloz* de 23 de febrero de 1994 (As. 412/92)]. Sobre el principio de “no discriminación por razón de la nacionalidad”, PLAZA VILLASANA, L.: “El principio de no discriminación por razón de nacionalidad en el Tratado de la Unión Europea”, *TF*, n.º 74, 1996, pag. 56 y ss; AMATUCCI, F.: *Il principio de non discriminazione fiscale*, Cedam, Padova, 1998.

¹⁰ Como ha señalado la STC 165/1994, de 26 de mayo, “cuando España actúa en el ámbito de las comunidades europeas, lo está haciendo en una estructura jurídica que es muy

incluye tanto normas financieras como la cesión del ejercicio de determinadas competencias estatales a favor de los órganos e instituciones comunitarias. Esta recepción, a juicio de ESCRIBANO LÓPEZ, “modifica extremos fundamentales del Derecho Financiero y Tributario” y no sólo “por la irrupción de un nuevo ente público dotado de Hacienda propia, sujeto activo pues de su propia actividad financiera, sino también por los efectos, especialmente limitativos, que se proyectan sobre el poder financiero del Estado y demás entes públicos territoriales”¹¹.

Estamos hablando, pues, de la existencia de un Derecho Comunitario Financiero, respecto al cual debemos señalar un determinado contenido para poder observar cómo resulta incidido por el proyecto de Constitución Europea. Tempranamente, SAINZ DE BUJANDA definió este sector del Derecho Financiero como “aquella parte del Derecho internacional financiero que aparece integrada por el conjunto de pactos, normas y principios que regulan el ejercicio del poder financiero de los Estados miembros en el seno de las Comunidades europeas, así como la atribución a estas últimas de competencias para el establecimiento de sus propios recursos y la ordenación presupuestaria de los ingresos y gastos destinados a la consecución de sus objetivos fundamentales”¹². Para FALCÓN Y TELLA se está haciendo referencia al “conjunto de normas y principios que regulan el sistema de ingresos y gastos de las

distinta de la tradicional de las relaciones internacionales. Pues el proceso de desarrollo del proceso de integración europea ha venido a crear un orden jurídico, el comunitario, que para el conjunto de los Estados componentes de las comunidades europeas puede considerarse a ciertos efectos como interno (FJ 4º). Por ello afirma CASADO OLLERO que el derecho comunitario “no es derecho interno, ni derecho extranjero, ni derecho internacional. Forma parte del ordenamiento interno de los Estados miembros (artículo 96 de la Constitución española) pero no es derecho interno (...). La fórmula intermedia que, al menos nos permite expresar la singularidad del derecho comunitario, nos conduce a un *tertium genus* de “derecho supranacional”, esto es, de un ordenamiento jurídico supraestatal emanado de “organismos... supranacionales” (art. 93, Constitución española)”. En “Ordenamiento comentario y ordenamiento tributario interno”, *Tratado de Derecho Tributario* (dir A. AMATUCCI), T. I, Temis, Bogotá, 2001, pág. 824.

¹¹ Vid. las consideraciones efectuadas al respecto por ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “Presentación”, *Civitas-REDF*, nº 100/1998, pág. 507.

¹² SAINZ DE BUJANDA, F.: “Discurso de Investidura para el título de doctor *Honoris Causa* de la Universidad de Granada”, pronunciado sobre el tema “Un esquema de Derecho internacional financiero”, *Civitas-REDF*, nº 38/1983, pág. 179-196. Sin embargo, SAINZ DE BUJANDA no llegó a reconocer entidad propia al Derecho Comunitario frente al Derecho internacional, aunque ello no le impidió reconocer su “singularidad”.

Comunidades Europeas, así como el ejercicio del poder financiero en el seno de los Estados miembros" ¹³.

3. El contenido del proyecto de Constitución Europea: su incidencia en el Derecho Financiero

Se suele afirmar la "escasa importancia" que tiene la fiscalidad en el actual texto de los Tratados de la Unión Europea¹⁴, situación que vendría a reproducirse en el futuro texto constitucional. Decimos escasa importancia si atendemos a las referencias directas a este aspecto, pero sin embargo, pueden calificarse de muy numerosas las derivaciones que se producen en este sector del ordenamiento jurídico de diversos preceptos de los mencionados textos. Y ello, porque del análisis de la "Constitución económica comunitaria", se desprende claramente que los tributos no interesan como recurso financiero de la Hacienda Comunitaria¹⁵, como instrumento recau-

¹³ FALCÓN Y TELLA, R.: *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, Civitas, Madrid, 1988, pág. 48; MENÉNDEZ MORENO, A.: "Aspectos jurídicos de la armonización fiscal de la Unión Europea", *La integración económica europea: curso básico*, Lex Nova, Valladolid, 1998, p. 389; CASADO OLLERO, G.: "Ordenamiento comunitario y ordenamiento tributario interno", *op. cit.*, pág. 838; ORÓN MORATAL, también se inclina por la denominación de Derecho Financiero Comunitario, otorgando mayor relevancia al objeto que al sujeto. En "Consecuencias de la integración en las Comunidades Europeas sobre el Derecho Financiero y Tributario", *op. cit.*, pág. 93.

¹⁴ El Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (TUE), firmado en Roma el 25 de marzo de 1957, entró en vigor el 1 de enero de 1958, y modificado, además de por las sucesivas actas de Adhesión de los Estados que se fueron incorporando, por el Acta Única Europea de 28 de enero de 1986; por el Tratado de la Unión Europea, adoptado en Maastricht el 7 de febrero de 1992, entró en vigor el 1 de noviembre de 1993. Ha sido revisado mediante el Tratado de Ámsterdam, adoptado el 2 de octubre de 1997, que ha dado una nueva numeración al TUE, y por el Tratado de Niza el 7 de diciembre de 2000. En el mismo se encuentran diversas disposiciones de contenido tributario, contenidas en el capítulo 2 del Título VI (Normas comunes sobre competencia, fiscalidad y aproximación de legislaciones) de la Tercera Parte (Políticas de la Comunidad), cuyos art. 90 a 92 se dirigen directamente a los Estados miembros imponiéndoles prohibiciones y obligaciones de no hacer relativos a impuestos indirectos, mientras que el art. 93 TUE contiene un expreso mandato armonizador de estos impuestos. Asimismo el TUE prevé el establecimiento de una Unión aduanera (art. 23 TUE) y prohibiciones a exigir derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente a las mercancías que se encuentren en libre práctica en los Estados miembros (art. 25 TUE).

¹⁵ Se entiende que su finalidad es fundamentalmente la de asegurar el buen funcionamiento de los mercados internos, permitiendo la supresión de las fronteras fiscales, en su caso, y eliminando las distorsiones que sobre la competencia provoca una mala asignación de recursos.

datorio, sino en tanto que factor que puede dificultar o, por el contrario, incentivar el logro de los fines de la Comunidad Europea¹⁶. Como afirma CASADO OLLERO, "el Tratado impone objetivos estructurales a la política fiscal de los Estados miembros con el fin de eliminar las discriminaciones fiscales nacionales que alteren el libre juego de las leyes del mercado"¹⁷. En definitiva, la fiscalidad tiene trascendencia para la Comunidad sólo en la medida en que afecta a la consecución a los objetivos comunitarios por dificultar o bien facilitar los medios previstos para alcanzarlos¹⁸. Aun siendo, por tanto, ésta la situación ante la que nos encontramos, no debemos dejar de analizar las menciones expresas contenidas en el proyecto de Constitución Europea.

Aunque podemos dar cuenta de algún intento de sistematizar las normas contenidas en los Tratados en materia tributaria¹⁹, para este examen, vamos a partir de un estudio de las concretas referencias previstas en el proyecto de Constitución Europea tanto desde el punto de vista del ingreso, momento en el que analizaremos los diversos aspectos contenidos el texto constitucional que pueden afectar a la fiscalidad en el ámbito interno, como del gasto. Entremos, pues, en la descripción somera de cada uno de estos aspectos.

¹⁶ Como se deriva de la STJCE de 12 de abril de 1994, Halliburton, Asunto 1/93, Rec. 1994 I, pág. 1137, párrafos 19 y 20, en los que se afirma "el pago de un impuesto (...) constituye una carga que empeora las condiciones de venta de un bien (...) constituyendo una discriminación (...) prohibida".

¹⁷ CASADO OLLERO, G.: "Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la CEE", *HPE*, n° 96/1985, pág. 333-372.

¹⁸ Pueden suscribirse, por tanto, las palabras de MENÉNDEZ MORENO: "para el ciudadano y el estudioso español el presente y las perspectivas de la armonización fiscal europea tienen un evidente interés: en buena parte el sistema fiscal español actual se fundamenta, se explica, en virtud de las normas fiscales de la Unión Europea; y estas mismas normas y las que en el futuro se adopten para la armonización fiscal muestran el camino que ha de seguir necesariamente nuestro Derecho interno regulador de esta materia". En "Aspectos jurídicos de la armonización fiscal de la Unión Europea", *op. cit.*, pág. 389.

¹⁹ Así, CASADO OLLERO entiende que integran el Derecho comunitario tributario las normas que regulan los recursos tributarios propios de la Unión Europea y aquellas que inciden en el poder impositivo nacional, en tanto en cuanto limitan el poder de los Estados Miembros, como en la actividad armonizadora que lleva a cabo la Unión Europea. En "Ordenamiento comunitario y ordenamiento tributario interno", *op. cit.*, pág. 838-839. Aclara este autor, en la nota 34, que "conviene dejar constancia de la existencia de normas comunitarias de carácter económico y presupuestario que inciden directamente en el poder financiero de los Estados miembros". (pág. 838).

3.1. Regulaciones tributarias en el proyecto de Constitución Europea

En este apartado haremos referencia a dos tipos de normas comunitarias, las que establecen los recursos propios de la Unión Europea, y aquellas normas que inciden indirectamente en la regulación tributaria de los Estados miembros.

3.1.1. Las regulaciones directas en materia tributaria

El primer aspecto al que cabe hacer mención, lógicamente, será el relativo a los ingresos tributarios propios de la Unión Europea²⁰, que han sido clasificados en tres grupos por FALCÓN Y TELLÁ²¹: los tributos establecidos y gestionados por órganos comunitarios, sin intermediación estatal alguna (impuesto sobre sueldos y salarios y el gravamen sobre la producción del carbón y el acero); los derechos de aduanas y gravámenes agrícolas, en donde no hay desplazamiento pleno de las normas internas, y la participación en el IVA de los Estados miembros y el llamado “cuarto recurso” basado en el PNB.

Como principal aspecto, cabe reseñar la regulación de la **Unión Aduanera** en el Capítulo III –*Política comercial común*– del Título III. Debemos destacar que la Unión Aduanera, y la Política comercial común constituyen competencias exclusivas de la Unión Europea, de manera tal que se producido una cesión plena del poder de los Estados miembros para regular esta concreta materia²². En la actualidad, la regulación comunitaria se limita a establecer determinados aspectos que requieren de armonización –en especial, el tipo- y en lo demás se aplica el derecho interno, correspondiendo también a los Estados miembros el ejercicio de las facultades de gestión.

²⁰ Tanto la doctrina como la jurisprudencia del TJCE han señalado que no es posible trasladar el significado del concepto de tributo de las legislaciones nacionales cuando se emplea en el ámbito comunitario. Con relación a este tema, vid. CASADO OLLERO, G.: “Ordenamiento comunitario y ordenamiento tributario interno”, *op. cit.*, pág 839.

²¹ FALCÓN Y TELLÁ, R.: *Introducción al Derecho financiero y tributario de las Comunidades Europeas*, *op. cit.*, pág. 111-112.

²² Recordemos que las competencias de la Unión Europea responden al principio de “atribución”.

Esta fiscalidad aduanera integra dos tipos de disposiciones; en primer lugar, el establecimiento del Arancel Aduanero común (art. III-36), y de otra parte, las medidas de carácter “negativo”, que prohíben las llamadas “exacciones de efecto equivalente” (art. III-39). Lógicamente estas últimas inciden en el poder tributario interno de los Estados Miembros. También se enmarca en este ámbito el contenido de la Sección 6, en la que se recogen las denominadas *Disposiciones Fiscales*, que se limitan a recordar el veto de mayor gravamen a los productos procedentes de otros Estados miembros que los señalados para los productos nacionales similares o el reconocimiento de mayores devoluciones en el caso de exportaciones²³, y a plasmar otra vez la necesidad de adoptar medidas armonizadoras en el marco de la imposición indirecta²⁴. Este último aspecto de la Sección 6 nos conduce al segundo bloque en cuanto a las medidas tributarias de la Unión Europea, esto es, las normas y principios que inciden en los poderes impositivos nacionales, en este caso en su vertiente armonizadora, al que haremos referencia posteriormente.

²³ Artículo III-56 (art. 90 TUE): *Ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares. Asimismo, ningún Estado miembro gravará los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones.*

Artículo III-57 (art. 91 TUE): *Los productos exportados de un Estado miembro al territorio de otro Estado miembro no podrán beneficiarse de ninguna devolución de tributos internos superior al importe de aquellos con que hayan sido gravados directa o indirectamente.*

Artículo III-58 (art. 92 TUE): *En cuanto a los tributos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y los otros impuestos indirectos, no se podrán conceder exoneraciones ni reembolsos a las exportaciones a los demás Estados miembros ni imponer gravámenes compensatorios a las importaciones procedentes de los Estados miembros, a menos que las disposiciones proyectadas hubieren sido previamente aprobadas por una decisión europea adoptada por el Consejo de Ministros, a propuesta de la Comisión, para un período de tiempo limitado.*

²⁴ Artículo III-59 (art. 93 TUE): 1. *Una ley o ley marco europea del Consejo de Ministros establecerá las medidas referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, siempre que dicha armonización sea necesaria para garantizar el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia. El Consejo de Ministros decidirá por unanimidad, previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social.*

2. *No obstante lo dispuesto en el apartado 1, cuando el Consejo de Ministros determine, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, que las medidas contempladas en el apartado 1 se refieren a la cooperación administrativa o a la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal ilegal, decidirá por mayoría cualificada al adoptar la ley marco europea que establezca dichas medidas.*

Asimismo, debemos dejar constancia de la disposición relativa a los monopolios²⁵, el art. III-41²⁶, que tiene carácter complementario a los tributos aduaneros, puesto que "los monopolios de carácter comercial cumplen, entre otras, una función protectora de los mercados nacionales, complementaria de la realizada mediante los tributos aduaneros, y, al igual que ella, contraria al objetivo comunitario de la libre circulación"²⁷. Específicamente, el art. III-52 se refiere a los monopolios fiscales²⁸: 2. *Las empresas encargadas de la gestión de servicios de interés económico general o que tengan el carácter de monopolio fiscal quedarán sometidas a las disposiciones de la Constitución, en especial a las normas sobre competencia, en la medida en que la aplicación de dichas normas no impida, de hecho o de derecho, el cumplimiento de la misión específica a ellas confiada. El desarrollo de los intercambios no deberá quedar afectado en forma tal que sea contraria al interés de la Unión.*

²⁵ Vid. SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: "Los monopolios fiscales tras el Tratado de la Unión Europea", *Sistema Fiscal Español y Armonización Europea*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pag. 244-245; MARTÍN ALONSO, O.: "La legalidad de la Europa Comunitaria sobre los monopolios estatales", *PGP*, nº 16/1983, pág. 55. El TJCE ha indicado que las disposiciones sobre libre competencia, prestación de ayudas y paridad de trato entre empresas públicas y privadas constituyen principios comunitarios básicos que vinculan a todos los poderes públicos. Vid. STJCE *Giorgio Domingo Banchemo*, de 14 de diciembre de 1995 (As. C-387/93).

²⁶ Artículo III-41:

1. Los Estados miembros adecuarán los monopolios nacionales de carácter comercial de tal modo que quede asegurada la exclusión de toda discriminación entre los nacionales de los Estados miembros respecto de las condiciones de abastecimiento y de mercado. El presente artículo se aplicará a cualquier organismo mediante el cual un Estado miembro, de iure o de facto, directa o indirectamente, controle, dirija o influya sensiblemente en las importaciones o las exportaciones entre los Estados miembros. Se aplicará igualmente a los monopolios cedidos por el Estado a terceros.

2. Los Estados miembros se abstendrán de cualquier nueva medida contraria a los principios enunciados en el apartado 1 o que restrinja el alcance de los artículos relativos a la prohibición de los derechos de aduana y de las restricciones cuantitativas entre los Estados miembros.

3. *En caso de que un monopolio de carácter comercial implique una regulación destinada a facilitar la comercialización o a mejorar la rentabilidad de los productos agrícolas, deberán adoptarse las medidas necesarias para asegurar, en la aplicación del presente artículo, garantías equivalentes para el empleo y el nivel de vida de los productores interesados.*

²⁷ CASADO OLLERO, G.: "Ordenamiento comunitario y ordenamiento tributario interno", *op. cit.*, pág. 851.

²⁸ Como señala CALVO ORTEGA, se trata de una disposición confusa, de interpretación difícil, porque para que el monopolio fiscal pueda cumplir su "misión específica" es necesario que el principio de competencia no juegue, ya que ambos conceptos, monopolio fiscal y principio de competencia y de libre establecimiento son incompatibles. Vid. *Derecho Tributario*, Parte General, Civitas, Madrid, 2000, pág. 349.

3.1.2. Las regulaciones tributarias indirectas contenidas en el Proyecto de Constitución Europea

Dentro de estas que hemos denominado regulaciones indirectas, sigue estando presente la prohibición de las “ayudas de estado”²⁹ (art. III-53, que reproduce el art. 87 TUE), que puedan afectar a la libre competencia. Dentro de este concepto deben separarse las ayudas prohibidas³⁰ por la UE de

²⁹ Artículo III-53 (art. 87 TUE): 1. *Salvo que la Constitución disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados miembros o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.*

2. Serán compatibles con el mercado interior:

a) las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, siempre que se otorguen sin discriminaciones basadas en el origen de los productos;

b) las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional;

c) las ayudas concedidas con objeto de favorecer la economía de determinadas regiones de la República Federal de Alemania, afectadas por la división de Alemania, en la medida en que sean necesarias para compensar las desventajas económicas que resultan de tal división.

3. Podrán considerarse compatibles con el mercado interior:

a) las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo;

b) las ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro;

c) las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común;

d) las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Unión en contra del interés común;

e) las demás categorías de ayudas determinadas mediante reglamentos o decisiones europeos adoptados por el Consejo de Ministros a propuesta de la Comisión.

³⁰ Se han señalado como rasgos de las ayudas de Estado que rechaza el art. 87 TUE que han de ser ayudas que otorgue un Estado miembro o deriven de fondos estatales, de forma que favorezcan a una empresa o a un conjunto de empresas, falseando -o que puedan falsear- la competencia, influyendo en los intercambios intracomunitarios, y ello cualquiera que sea la forma de la ayuda. Vid. CUESTA, C.: “Concepto de ayuda pública”, *Jornadas sobre ayudas de Estado*, Fundación Galicia-Europa, Santiago de Compostela, 1996, pág. 14 y ss. Sobre las disposiciones tributarias susceptibles de constituir ayudas de Estado prohibidas vid. MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del art. 87.1 TUE”, *Noticias de la Unión Europea*, n° 196/2001, pág. 81-116; PASCUAL GONZÁLEZ, M. M.: “Aplicación de las normas comunitarias en materia de ayudas de Estado a las medidas de naturaleza fiscal”, *IF*, n° 40/2000, pág. 39-52; GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: “Los gastos fiscales y su consideración como ayudas de Estado en el ámbito comunitario”, *Noticias de la Unión Europea*, n° 196/ 2001, pág. 35-44; CASADO OLLERO, G.: “La aplicación judicial de las disposiciones fiscales del Tratado”, *El Derecho comunitario europeo y su aplicación judicial*, Civitas, Madrid, 1993, pág. 933-979.

aquellas que el propio Tratado o la Comisión autorizan. La Comisión ha entendido las ayudas de Estado “no sólo como la ayuda activa, sino que también incluye cualquier medida que suponga para una empresa la eliminación de una carga que, en caso contrario, debería soportar independientemente aplicada por las empresas beneficiarias”³¹, indicando seguidamente que dentro de este concepto también se encuentran las subvenciones a fondo perdido, los préstamos preferentes o las deducciones fiscales en determinados impuestos, ya que se ha señalado como dato determinante para poder hablar de una ayuda de Estado el efecto provocado³². Por mandato del mismo art. III-53, quedan al margen de la prohibición general las ayudas estatales excepcionadas en los apartados 2 y 3 del mismo³³.

Finalmente, debemos hacer mención al **principio quien contamina paga**³⁴, que se halla positivizado en el art. III-124 (art. 174.2 TUE), cuyo párrafo segundo establece que: *La política de la Unión en el ámbito del medio ambiente tendrá como objetivo alcanzar un nivel de protección elevado, teniendo presente la diversidad de situaciones existentes en las distintas regiones de la Unión. Se basará en los principios de cautela y de acción preventiva, en el principio de corrección de los atentados al medio ambiente, preferentemente en*

³¹ Comunicación de la Comisión, publicada en el DOCE nº C 329/4.

³² Se considera requisito indispensable para que exista una ayuda de estado que los beneficios fiscales repercutan en un “grupo identificable de empresas”. STJCE de 2 de julio de 1974, As. 173/73. Así, se incluye bajo este concepto, además de las subvenciones o transferencias de fondos públicos, las bonificaciones de intereses, los préstamos en condiciones especialmente favorables o las garantías de los mismos y las exenciones o bonificaciones de impuestos, tasas o cualquier otro tributo, incluidas las exenciones para fiscales.

³³ Que son calificadas por AMATUCCI como altamente discrecionales. Vid. *El ordenamiento jurídico financiero*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2002, pág. 383.

³⁴ La tributación medioambiental ha despertado un gran interés en España, como lo demuestra la amplísima bibliografía existente sobre el tema. Sirvan de muestra los trabajos de PAGES I GALTÉS, J.: *Fiscalidad de las aguas. Especial referencia a la legislación catalana*, Marcial Pons, Madrid, 1995; VAQUERA GARCÍA, A.: *Fiscalidad y medio ambiente*, Lex Nova, Valladolid, 1999; VILLAR EZCURRA, M.; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Los impuestos ecológicos ante el ordenamiento constitucional español”, *RCT* nº 197-198/1999; MAGADÁN DÍAZ, M.; RIVAS GARCÍA, J. I.: “Los instrumentos fiscales en el control de los problemas medioambientales en Europa”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 179/1999, pág. 97-104; HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho Tributario Ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000; GONZÁLEZ MÉNDEZ, A.: “La configuración y determinación de la base imponible de los impuestos sobre las emisiones atmosféricas contaminantes y la medida del daño ambiental”, *Imp* 21/2000, pág. 9-34; ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: “La conformación de los tributos medioambientales acorde con el principio de capacidad económica: análisis de dos supuestos de Derecho Positivo”, *RCT*, nº 202/ 2000, pág. 3-24.

la fuente misma, y en el principio de quien contamina paga. Por su parte, el art. III-125 legitima al Consejo de Ministros para adoptar por unanimidad leyes o leyes marco europeas que establezca medidas esencialmente de carácter fiscal para el desarrollo de estas políticas de protección del medio ambiente. La preocupación de la Unión por el desarrollo sostenible, y en particular por el medio ambiente no parece sino ir en aumento. Su logro aparece como uno de los objetivos de la Unión³⁵, y se convierte en una de las competencias compartidas entre la Unión y los Estados Miembros en el art. 13 del Proyecto de Constitución Europea. Pero a ello debe añadirse su reconocimiento como derecho fundamental, actualmente recogido en la Carta Europea de los Derechos Fundamentales, que como tal, se recogerá íntegramente en la parte segunda de la Constitución Europea³⁶.

Este principio no es un mero criterio de determinación de la persona obligada a satisfacer un tributo ecológico, y, por ende, de fijación del presupuesto de hecho que legitima su exigibilidad, sino un auténtico fundamento informador de su existencia. Un fundamento que tiene una clara orientación económica: se trata de legitimar actuaciones de los poderes públicos para la protección del medio ambiente consistentes en internalizar las deseconomías externas generadas por la actividad productiva³⁷. Las economías externas, en palabras de NAVEIRA DE CASANOVA, podrían definirse como los “costes para terceros que no actúan en una operación económica”³⁸, de manera que lo que

³⁵ Art.3.3: *La Unión obrará en pro de una Europa caracterizada por un desarrollo sostenible basado en un crecimiento económico equilibrado, en una economía social de mercado altamente competitiva, tendente al pleno empleo y al progreso social, y en un nivel elevado de protección y mejora de la calidad del medio ambiente*

³⁶ Art. II-37: *Las políticas de la Unión integrarán y garantizarán con arreglo al principio de desarrollo sostenible un alto nivel de protección del medio ambiente y la mejora de su calidad.*

³⁷ SAMUELSON explica que estos procesos o actuaciones de internalización, como ejemplos de situaciones en que el individualismo liberal debe ser suplido por una actuación social, suponen una consecuencia derivada del hecho de que el aumento de la producción total reporta perjuicios sobre terceros, por lo que “deberá obligar a los fabricantes a resarcir los daños que su producción causa”. En *Curso de Economía Moderna*, Biblioteca de Ciencias Sociales Aguilar, Madrid, 1981, pag. 522. Sobre el concepto de externalidad, vid. también la amplísima referencia al mismo señalada por TOLEDO JAUDENES, J.: “El principio “quien contamina, paga y el canon de vertidos”, R.A.P., nº 112/1987, págs. 289 y ss. AMATUCCI señala este principio como una expresión de la intención de neutralizar los efectos de la “externalidad”. En “Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva”, *Riv. Dir.Fin.Sc.Fin.*, 1975, pag. 383.

³⁸ NAVEIRA DE CASANOVA, G.: “Las políticas comunitarias de medio ambiente y protección de los consumidores. Su incidencia en el Derecho Comunitario europeo”, *RDFHP*, 233/1994.

se pretende es que los costes sean asumidos por el agente económico que obtiene el beneficio y no por la sociedad en su conjunto³⁹.

Y al mismo tiempo el principio "quien contamina, paga" es una directriz informadora de la actividad financiera al servicio de la política ambiental, que manifiesta una clara preferencia por la adopción de medidas desde el punto de vista del ingreso frente a las medidas del lado del gasto público⁴⁰. Además, este principio es especialmente importante en la ordenación de las prestaciones coactivas no sancionatorias. Por otro lado hay que tener en cuenta que la protección del medio ambiente, desde el momento en que el problema de la calidad de vida compromete a toda la colectividad, se fundamenta en un evidente interés público⁴¹, que viene a poner de manifiesto su finalidad extrafiscal.

³⁹ NAVEIRA DE CASANOVA, G.: "Las políticas comunitarias de medio ambiente", *op. cit.*, pág. 1011. La exigencia de una prestación coactiva a quien al contaminar provoca determinados costes sociales, se considera una aceptable medida para lograr esta finalidad internalizadora. Entre otros autores, vid. AMATUCCI, A.: *L'ordinamento giuridico finanziario*, Jovene, Napoli, 1979, pags. 361 y ss; ROSEMBUJ, T.: *El tributo ambiental*, PPU, Barcelona, 1994, pág. 15; CARBAJO VASCO, D.: "La imposición ecológica en España. el caso de la fiscalidad de las aguas", *Imp* Tomo II/1993, pág. 266; CORS MEYA, X.: "Calificación de los cánones sobre el agua", *RHAL*, nº 67/1993, pág. 73.

⁴⁰ Vid. al respecto, VITALI, P.M.: *Problemi ecologici nella gestione delle Aziende*, Giuffrè Editores, Milano, 1978, pág. 14. Afirma este autor que la opción por una u otra vía de financiación de los costes de depuración dependerá de la adecuada ponderación de las complejas motivaciones que condicionan estos costes de producción y, sobre todo, el importante componente de coste social. En opinión de KOLM cabe acudir a la subvención a favor de los causantes potenciales del daño, para que se abstengan de provocarlo. En "Instrumentos y criterios de una política de medio ambiente", *Nuevos Impuestos*, Ministerio de Hacienda, IEF, Madrid, 1972, pág. 455; ROSEMBUJ, T.: "El tributo ambiental. Primeras reflexiones en torno a los principios comunitarios y constitucionales", *Imp* nº 4/1994, pág. 12; TOLEDO JAUDENES, J.: "El principio *quien contamina paga* y el canon de vertidos", *RAP*, nº 112/1987. La prohibición de las ayudas estatales se justifica en el ámbito de la Unión Europea porque ello haría recaer el coste de la prevención y saneamiento ecológico sobre todos los ciudadanos. En este sentido, la Recomendación de 3 de marzo de 1975, citada por HERRERA MOLINA, P. M. y SERRANO ANTÓN, F.: "Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental (especial referencia al impuesto sobre el dióxido de carbono y sobre la energía)", *Civitas-REDF*, nº 83/1994, pág. 470.

⁴¹ En el que AMATUCCI localiza un interés colectivo difuso. "Qualità della vita, interessi diffusi...", *op. cit.*, pag. 387 y *El ordenamiento jurídico financiero*, *op. cit.*, pág. 415 y 427.

3.1.3. Los Derechos Fundamentales

La progresiva incorporación de derechos fundamentales al acervo comunitario⁴² ha dado una dimensión comunitaria a otros derechos constitucionalizados, lo que debe impulsar a estudiar la posible incidencia que esta tendencia hacia la “constitucionalización” del Derecho Comunitario puede tener sobre la actuación de los Estados Miembros. Ciertamente, los derechos recogidos en Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea que va a ser incorporada a la Constitución Europea⁴³ están ya reconocidos en la Constitución española y deben ser, evidentemente, respetados por nuestro ordenamiento jurídico-financiero. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que tales derechos pueden ser objeto de desarrollo por normas comunitarias⁴⁴ y que tanto el alcance de estos derechos como su desarrollo por actos comunitarios están ya siendo⁴⁵ y serán interpretados por el TJCE lo que, sin duda, introducirá elementos nuevos de análisis.

⁴² El TJCE reconoció muy pronto la existencia a escala comunitaria de derechos fundamentales, que ha desarrollado constantemente, entendiendo que tales derechos fundamentales son parte integrante de los principios generales del derecho y ocupan el primer lugar en la jerarquía normativa del Derecho comunitario primario. Estos principios están reconocidos en el art. 6.2 TUE, que obliga a la Unión a respetar los derechos fundamentales tal y como se garantizan en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales, firmado el 4 de noviembre de 1950, y tal y como resultan de las tradiciones constitucionales comunes de los Estados miembros, como principios generales del Derecho comunitario. Ya en 1974, el TJCE decidió que los derechos fundamentales son parte integrante de los principios generales del Derecho, que él mismo debe preservar, y que para garantizar estos derechos debe partir de las tradiciones constitucionales comunes de los Estados miembros. Según esto, no puede ser legítima ninguna medida que sea incompatible con los derechos fundamentales reconocidos y protegidos por las constituciones de dichos Estados.

⁴³ RODRÍGUEZ BEREJO, A.: “La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y la protección de los Derechos Humanos, Conferencia pronunciada en la IV Jornadas Internacionales sobre Derechos y Libertades Fundamentales”, celebrada en la Facultad de Derecho de la Universidad de Zaragoza, 6 y 7 de noviembre de 2002.

⁴⁴ Como así han hecho, por ejemplo, la Directiva 95/46/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y Directiva 97/66/CE, de 15 de diciembre de 1997, que regula el tratamiento de los datos personales y la protección de la intimidad en el sector de las comunicaciones.

⁴⁵ SOLER ROCH, M^a. T.: “Deberes tributarios y Derechos humanos”, *RTT*, n^o 30/1995, pág. 101-115; BAYONA DE PEROGORDO, J. J.: “El procedimiento sancionador”, *IF*, n^o 16/1996, pág. 7-30; HERRERA MOLINA, P. M.: “Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector. (Comentario y traducción a la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de 17 de diciembre de 1996, Saunders v. United Kingdom)”, *Imp* Tomo II/1997, pág. 1075-1103; LÓPEZ DÍAZ, A.: “El derecho a no autoinculparse y a no

Al margen del reconocimiento como derecho fundamental del *principio de no discriminación*⁴⁶, podemos destacar ya de inicio la influencia que despliega la adopción de esta norma en el ámbito de los procedimientos tributarios, dado que se regula como derecho fundamental el “derecho a una buena administración”, en el art. II-41, con el siguiente contenido:

1. Toda persona tiene derecho a que las instituciones, organismos y agencias de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable.

2. Este derecho incluye en particular:

- a) el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que le afecte desfavorablemente;
- b) el derecho de toda persona a acceder al expediente que le afecte, dentro del respeto de los intereses legítimos de la confidencialidad y del secreto profesional y comercial;
- c) la obligación que incumbe a la Administración de motivar sus decisiones.

3. Toda persona tiene derecho a la reparación por la Unión de los daños causados por sus instituciones o sus agentes en el ejercicio de sus funciones, de conformidad con los principios generales comunes a los Derechos de los Estados miembros.

4. Toda persona podrá dirigirse a las instituciones de la Unión en una de las lenguas de la Constitución y deberá recibir una contestación en esa misma lengua.

Por tanto, encontramos plasmados derechos que están reconocidos en nuestra legislación interna, como pueden ser el derecho a obtener una resolución en plazo, el acceso al expediente, la obligación de la Administración de motivar sus resoluciones, el uso de la propia lengua, así como la

declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria”, XIX Jornadas Latino-americanas de Direito Tributário, Livro 2, *A criminalização das infracções fiscais*, Portugal, 1998, pág. 123-146; LAGO MONTERO, J.M.: “Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse”, *Imp* Tomo II/1999, pág. 1165-1195.

⁴⁶ Así, el Título III de la Parte II (art. II-20 a 26), se rotula Derecho a la igualdad, y recoge en el art. II-21.2 el principio de no discriminación.

plasmación de una responsabilidad patrimonial por el funcionamiento de la Unión Europea.

También ha encontrado plasmación en la Carta –y por tanto, en el proyecto de Constitución– todos los derechos vinculados a la tutela judicial efectiva o derecho de defensa⁴⁷. Este ámbito ya había sido objeto de examen por el TJCE, tras haberse planteado la compatibilidad del derecho de defensa frente a las facultades de investigación de la Comisión en las sentencias *Hoechst/Comisión*, *Orkem/Comisión*, y *Solvay/Comisión* y es indudable que sus pronunciamientos deberán ser tenidos en consideración en la candente discusión que existe actualmente en nuestra doctrina sobre el alcance del derecho a no autoinculparse en los procedimientos tributarios y singularmente en el procedimiento sancionador.

Otra materia en la que puede tener indudables repercusiones en nuestro Derecho Tributario es el desarrollo a través de actos comunitarios y la interpretación que haga el TJCE del derecho a la protección de datos de carácter personal⁴⁸, si tenemos en cuenta que los procedimientos tributarios están experimentando una progresiva informatización y adaptación a las nuevas tecnologías⁴⁹ y las consecuencias que este derecho fundamental puede tener en los procedimientos de asistencia mutua entre las Administraciones tributarias de los diferentes Estados miembros⁵⁰.

⁴⁷ Nos remitimos al Título VI de esta Parte II, en el que se reconocen de forma sucesiva el derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial; la presunción de inocencia y derechos a la defensa; principio de legalidad y proporcionalidad de los delitos y las penas y el derecho a no ser condenado dos veces por el mismo delito.

⁴⁸ Art. II-8: Protección de datos de carácter personal: 1. *Toda persona tiene derecho a la protección de los datos de carácter personal que la conciernan.*

2. Estos datos se tratarán de modo leal, para fines concretos y sobre la base del consentimiento de la persona afectada o en virtud de otro fundamento legítimo previsto por la ley. Toda persona tiene derecho a acceder a los datos recogidos que la conciernan y a su rectificación.

3. *El respeto de estas normas quedará sujeto al control de una autoridad independiente.*

⁴⁹ Al respecto puede verse LÓPEZ MARTÍNEZ, J.; ORTIZ LIÑAN, J.: “La Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal y la Hacienda Pública”, *IF*, n° 39/2000; ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: “Cesión, intercambio y protección de la información tributaria y de los datos automatizados: la incidencia de la informática en el contribuyente”, *RTT*, n° 43/1998, pág. 35-60.

⁵⁰ Sobre la protección en los derechos de los sujetos implicados en estos procedimientos CALDERÓN CARRERO, J. M.: “La protección de los obligados tributarios en el procedimiento de intercambio de información”, *RCT*, n° 211 (I)/ 2000, pág.103-132; FERNÁNDEZ AMOR, J. A.: “La utilización de nuevas tecnologías para intercambios de información en la cooperación

4. La incidencia de la normativa comunitaria en la normativa interna de los Estados miembros

El Derecho Comunitario también influye sobre el Derecho tributario interno en la medida en que éste, como en general todo el ordenamiento jurídico nacional, debe respetar las disposiciones, límites y principios establecidos por el Derecho comunitario⁵¹.

En el ámbito interno, a la hora de adoptar medidas tributarias, debe tomarse en cuenta las normas armonizadoras comunitarias⁵², que, atendiendo a su función instrumental, debe ser entendida como un medio para lograr fines comunitarios en la medida en que es necesaria para eliminar distorsiones en el ejercicio de las libertades comunitarias⁵³. La armonización se revela así, como una actividad normativa en el ámbito del Derecho Comunitario, que afecta a los tributos como afecta a otros sectores o materias, en tanto se contempla la tributación en clave de distorsiones a la efectiva vigencia de las libertades comunitarias. La fiscalidad, lejos de aparecer gobernada por criterios de justicia impositiva, es tomada en consideración exclusivamente como un elemento que puede provocar discriminaciones o atentar contra la libre circulación de capitales, de servicios, de personas o la libertad de establecimiento.

administrativa y la elaboración estadística en la CEE. Su aportación al proceso de Unión Europea", *Imp* Tomo II/1993, pág. 51-75.

⁵¹ Vid. la referencia a la incidencia del Derecho comunitario sobre nuestro sistema tributario que hace GARCÍA ANOVEROS, J.: *Manual del sistema tributario español*, 4ª ed., Madrid, 1996, pág. 25-29. Las relaciones entre Derecho comunitario y Derechos nacionales han sido estudiadas desde distintas ramas del derecho por una muy numerosa doctrina. Sirvan de ejemplo, ALONSO GARCÍA, R.: *Derecho comunitario, Derechos nacionales y Derecho común europeo*, Civitas, Madrid, 1989; MANGAS MARTÍN, A.: "Las relaciones entre el Derecho comunitario y el Derecho interno de los Estados miembros a la luz de la jurisprudencia de los Tribunal de Justicia", *El Derecho comunitario europeo y su aplicación judicial*, Civitas, Madrid, 1993, pág. 55 y ss.

⁵² Entendiendo por armonización "el conjunto de normas y principios que tienden a la aproximación de los sistemas tributarios internos de los Estados miembros y a la evitación de distorsiones de origen fiscal". FALCÓN Y TELLA, R.: "La armonización fiscal en la jurisprudencia", *Sistema fiscal español y armonización europea*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 981.

⁵³ Sobre el concepto "distorsiones a las libertades comunitarias" que estamos manejando, vid. SEVILLA SEGURA, V.: "Principios de armonización fiscal en la CEE", *HPE*, nº 6-7/1970, pág. 103; CALLE SAINZ, R.: *El impuesto sobre el valor añadido y la Comunidad Económica Europea*, IEF, Madrid, 1968, pág. 35; LAGARES CALVO, M.: "La armonización del Impuesto sobre Sociedades en la Comunidad Económica Europea", *HPE*, nº 6-7/1970, pág. 159.

Y todo ello en atención al principio de primacía⁵⁴, que implica la superioridad del Derecho Comunitario sobre el derecho interno en virtud de los caracteres y objetivos de la Comunidad Europea, de manera que “las disposiciones del Tratado y los actos de las instituciones directamente aplicables tienen por efecto, en sus relaciones con el derecho interno de los Estados miembros, no sólo el hacer inaplicable de pleno derecho, por el hecho mismo de su entrada en vigor, toda disposición contraria de la legislación nacional existente, sino también -en cuanto que estas disposiciones y actos forman parte integrante, con rango de prioridad, del ordenamiento jurídico aplicable en el territorio de cada uno de los Estados miembros-, el impedir la adopción válida de nuevos actos legislativos nacionales en la medida en que éstos fueran incompatibles con normas comunitarias”⁵⁵, de tal manera que el juez nacional debe dejar inaplicadas las normas internas incompatibles sin esperar ni solicitar que dichas normas sean eliminadas del ordenamiento por un procedimiento formal sea por la vía que sea⁵⁶. A ello debe añadirse el “efecto directo”, que se entiende como la creación por parte de las normas comunitarias de derechos individuales que las jurisdicciones nacionales deben salvaguardar, derechos que los particulares pueden alegar frente a la Administración pública y también las Administraciones públicas de por sí⁵⁷, si bien no todas las normas comunitarias tienen efecto directo⁵⁸.

⁵⁴ Que fue sentado firmemente por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas a partir de la STJCE de 15 de julio de 1964, Costa/ENEL, Asunto 6/64, Rec. 1964, p. 1141.

⁵⁵ STJCE de 9 de marzo de 1977, Administration des Finances de l'Etat/Sinmenthal, Asunto 106/77, Rec. 1978, pág. 629.

⁵⁶ Si el contenido del principio de primacía está claro, no lo está tanto su alcance, discutiéndose si supone la simple inaplicación de las normas nacionales (RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C.: “Los efectos internos del Derecho comunitario”, DA, nº 201/1984, pág. 49-81) o si implica la necesidad de su derogación o modificación (de esta opinión es MANGAS MARTÍN, A.: “La obligación de derogar o modificar el derecho interno incompatible con el derecho comunitario: evolución jurisprudencial”, *Revista de Instituciones Europeas*, vol. 14, nº 2/1987, pág. 311-335).

⁵⁷ Señala RODRÍGUEZ IGLESIAS que “producen efectos jurídicos plenos tanto en relación con los Estados como en relación con los particulares sin necesidad de que entre ellas y sus destinatarios se interponga otro poder normativo”. En “Los efectos internos del Derecho comunitario”, *op. cit.*, pág. 55.

⁵⁸ Sobre la posibilidad de una directiva y condiciones que debe reunir para tener efecto directo *vid.* MILLÁN MORO, L.: “La eficacia directa de las directivas: evolución reciente”, *Revista de Instituciones Europeas*, nº 3/1991, pág. 845-879; MATA SIERRA, Mª T.: “Restricciones jurisprudenciales a la atribución de ‘efecto directo’ a las directivas. Estudio y crítica de la Resolución de la Vocalía 4ª del TEAC de 9 septiembre 1992 (I)”, JT, Tomo I/1994, pág. 1314-1330. El Tribunal de Justicia ha ido progresivamente precisando sus criterios jurisprudenciales

La adopción de medidas armonizadoras en materia de imposición indirecta ha sido el aspecto en el que más ha incidido la Unión Europea, descuidando de forma clara la armonización en el marco de la imposición directa. Por ello, en nuestra opinión, lo realmente novedoso se encuentra en el nuevo art. III-60, que establece que “cuando el Consejo de Ministros determine, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, que determinadas medidas relativas al impuesto sobre sociedades se refieren a la cooperación administrativa o a la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal ilegal, adoptará por mayoría cualificada una ley o ley marco europea que establezca dichas medidas, siempre que las mismas sean necesarias para garantizar el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia. Dicha ley o ley marco se adoptará previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social”. Es decir, se abre la puerta plenamente –y no mediante fórmulas indirectas– a la armonización en la imposición directa, particularmente en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades. En este concreto punto, dado la importancia que cabía atribuir a este aspecto⁵⁹, la doctrina⁶⁰ había intentado justificar que los art. 94-97 TUE contenían el fundamento necesario para justificar una labor armonizadora en materia de imposición directa. Respecto a la importancia de esta medida, baste destacar que en 1990 se aprobaron los tres primeros actos comunitarios armonizadores de la imposición directa⁶¹, y, por ahora, los únicos⁶².

sobre este punto, que pueden resumirse en que la norma comunitaria en cuestión debe establecer una obligación clara e incondicional, sin dejar un margen de aplicación discrecional ni a los órganos comunitarios ni a los estatales, precisa en la imposición de una obligación cierta a su destinatario, autosuficiente e incondicional; vid. por todas, STJCE de 5 de febrero de 1963, van Gend en Loos/Administration fiscale néerlandaise, Asunto 26/62, Rec., 1963, pág. 1. En general sobre la característica de efecto directo véase LOUIS, J. V.: *El ordenamiento jurídico comunitario*, 5ª Ed., Luxemburgo, 1993, pág. 141-179, y pág. 156-168, sobre el efecto directo de las Directivas.

⁵⁹ Sobre la aproximación de las políticas económicas y la unión económica y monetaria como fundamento para legitimar una actuación armonizadora de la Comunidad en materia de imposición directa puede verse ESTEVE PARDO, Mª L.: *El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea*, Valencia, 1996, pág. 29-32.

⁶⁰ ESTEVE PARDO, Mª L.: *El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea*, op. cit., pág. 29.

⁶¹ Directiva 90/434/CEE del Consejo relativa al régimen fiscal común aplicable a fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros (DOCE L 225 de 20.8.1990), Directiva 90/435/CEE del Consejo relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DOCE L 225 de 20.8.1990) y del Convenio 90/436/CEE relativo a la supresión de la doble imposición en el caso de corrección de los beneficios de las empresas asociadas (DOCE L 225 de 20.8.1990).

Dentro del marco de la fiscalidad de la empresa, debe mencionarse la especial protección con que la Unión Europea dota a la pequeña y mediana empresa (PYME); así, el artículo III-99 (art. 137 TUE), señala que: 1. Para la consecución de los objetivos del artículo III-98, la Unión apoyará y completará la acción de los Estados miembros en los siguientes ámbitos: *b) en los ámbitos mencionados en las letras a) a i) del apartado 1, la ley marco europea podrá establecer disposiciones mínimas que habrán de aplicarse progresivamente, teniendo en cuenta las condiciones y reglamentaciones técnicas existentes en cada uno de los Estados miembros. Esta ley marco europea evitará establecer trabas de carácter administrativo, financiero y jurídico que obstaculicen la creación y el desarrollo de pequeñas y medianas empresas.* Se incide así en la línea abierta por las Recomendaciones adoptadas por la Comisión Europea, que se dirigen en dirección a la protección de las pequeñas y medianas

⁶² Hasta entonces, la normativa comunitaria en el ámbito de la imposición directa se limitaba a la Directiva 77/799/CEE de 19.12.1977 sobre asistencia mutua entre autoridades competentes en el ámbito de los impuestos directos (DOCE L 366, de 27.12.1977). Desde hace unos años, la técnica tradicional de la armonización se está conjugando, e incluso parcialmente sustituyendo, con otras medidas cuyo objetivo es la coordinación y aproximación de las legislaciones nacionales, métodos que suscitan menores recelos en los Estados miembros a la hora de proceder a la ordenación de una materia como la tributaria, tan íntimamente ligada a la idea de soberanía. Así, por ejemplo, la Comisión presentó una Recomendación de la Comisión 94/79/CE, de 21 de diciembre de 1993, a los Estados miembros, relativa a la imposición sobre determinados ingresos obtenidos por los no residentes en un Estado miembros distinto del de residencia (DOCE L 39 de 10.2.1994). Asimismo, y en la línea de evitar actuaciones de "competencia fiscal perniciosa" entre los Estados miembros y con el fin de reducir pérdidas recaudatorias se han propuesto dos Directivas: la Propuesta de Directiva del Consejo, de 6 de marzo de 1998, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros. Propuesta de la Comisión (COM (98) 67 final. DO C 123 de 22.4.1998) y la Propuesta de Directiva del Consejo, de 4 de junio de 1998, destinada a garantizar un mínimo de la imposición efectiva de los rendimientos del ahorro en forma de intereses dentro de la Comunidad. Propuesta de la Comisión (COM (98) 295 final. DO C 212 de 8.7.1998). Estos dos proyectos han cristalizado en las Directivas 2003/48/CE, del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de intereses (DOCE L 157, de 26 de junio de 2003, pág. 68), 2003/49/CE, del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados Miembros (DOCE L 157, de 26 de junio de 2003, pág. 49). Las medidas adoptadas en relación con el Código de Conducta se encuentran en las Actas del Consejo relativas a la sesión del ECOFIN (10173/03, ADD 1). Sobre estos proyectos, GARCÍA NOVOA, C.: "Los instrumentos jurídicos para la armonización fiscal comunitaria y su incidencia en el ordenamiento español, *Noticias CEE*, n° 115-116/1994.

empresas, con independencia de su forma jurídica⁶³. Sin embargo, ha de tenerse en cuenta la previsión contenida en el art. III-175 que *La presente sección no constituirá una base para el establecimiento por parte de la Unión de medidas que puedan falsear la competencia o incluyan disposiciones fiscales o relativas a los derechos e intereses de los trabajadores asalariados*, excluyéndose, por tanto, medidas de carácter fiscal adoptadas por leyes nacidas de la Unión Europea.

Asimismo, se refieren a cuestiones tributarias, vinculadas a la libre circulación de capitales y pagos, el art. III-44 (actual art. 58 TUE):

1. Lo dispuesto en el artículo III-42 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a:

- a) aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital;
- b) adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a sus disposiciones legislativas y reglamentarias, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública.

2. Las disposiciones de la presente sección no serán obstáculo para la aplicación de restricciones del derecho de establecimiento compatibles con la Constitución.

3. Las medidas y procedimientos a que se hace referencia en los apartados 1 y 2 no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria

⁶³ En efecto, tanto la Recomendación 94/390/CE, de 31 de julio de 1995, como la 94/1069/CE, de 31 de diciembre de 1996, pretenden un tratamiento fiscal favorable de la PYME. De hecho, la primera de las Resoluciones citadas incide en la necesidad de permitir a las pequeñas y medianas empresas optar por tributar en IRPF o IS sin que ello suponga ninguna "penalización fiscal". Sobre este tema vid. YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: "Medidas fiscales para el desarrollo económico (Beneficios fiscales para el fomento de las PYME)", *Medidas fiscales para el desarrollo económico, XXI Jornadas Latino-americanas de Derecho Tributario*, Vol. I, Parte I, 2002, pág. 386 y ss.

ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo III-42.

Se trata de la única mención expresa que establece un vínculo directo entre una de las libertades básicas comunitarias y la fiscalidad, lo que debe ser destacado. La relación entre estas libertades y el Derecho Financiero son estudiadas en el siguiente epígrafe, al que nos remitimos.

4.1. Las libertades comunitarias y el principio de no discriminación.

El proyecto de Constitución Europea quiere fraguarse sobre la noción de ciudadanía europea⁶⁴, que vendrá a actuar como uno de los pilares básicos en el futuro, como ya ha sido puesto de manifiesto⁶⁵, culminándose el proceso iniciado por el TUE y la Carta de Derechos. Así, el art. 8 señala que *Toda persona que ostente la nacionalidad de un Estado miembro posee la ciudadanía de la Unión, que se añade a la ciudadanía nacional sin sustituirla*. A ello le acompaña, naturalmente, el reconocimiento del principio de no discriminación, del que derivan las libertades fundamentales, que siguen estando presentes en el proyecto de la Constitución Europea. La íntima relación entre este principio y las libertades fundamentales se deriva del tratamiento conjunto, con carácter general; así, el art. 4, rotulado libertades fundamentales y no discriminación señala: *1. La Unión garantizará en su interior la libre circulación de personas, bienes, servicios y capitales y la libertad de establecimiento, de conformidad con lo dispuesto en la presente Constitución*.

⁶⁴ Se entiende comprendida en el art. 8.A.1 TUE el concepto de *ciudadanía de la Unión*, donde se establece que "todo ciudadano de la Unión tendrá derecho a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros", siempre con sujeción a lo previsto en el Tratado y en las disposiciones dictadas para su aplicación. Esta idea se ve sumamente reforzada en el nuevo texto.

⁶⁵ En palabras de RODRÍGUEZ BEREJO, "No se trata, claro está, de integrar la Carta en la futura Constitución "para destruir la Unión" como algunos temen, sino, al contrario, para dar plenitud de sentido jurídico-político a la tan proclamada ciudadanía europea, situando a los ciudadanos y a sus derechos en tanto orden objetivo de valores, en el centro de la construcción europea". En "La integración de la Carta de Derechos Fundamentales en la Constitución Europea", Conferencia pronunciada en el Ciclo *¿QUIÉN GOBERNARÁ EUROPA?*, (Seminario "¿Una Constitución Europea?"), Fundación Carlos de Amberes, Madrid, 20 de febrero de 2003; RALLO LOMBARTE señala como la introducción de la ciudadanía europea fue la gran apuesta del TUE, calificándola de paso significativo pero tímido. En "¿Hacia una Constitución Europea?. Reflexiones sobre la protección de los derechos fundamentales en el debate constituyente europeo", *op. cit.*, pág. 208.

2. En el ámbito de aplicación de la presente Constitución, y sin perjuicio de las disposiciones particulares que prevé, se prohíbe toda discriminación por razón de nacionalidad.

Ahora bien, resulta imprescindible, a nuestro modo de ver, hacer referencia a la situación existente en estos momentos, dada la interesante jurisprudencia que ha ido desarrollando el TJCE⁶⁶. Las cuatro libertades fundamentales consagradas en el TUE –libre circulación de mercancías (art. 28 TUE; art. III-26 Proyecto Constitución); libre circulación de trabajadores y libertad de establecimiento (art. 39 y 43 TUE respectivamente; art. III-15 y III-19 Proyecto Constitución); libre prestación de servicios (art. 49 TUE, art. III-26 Proyecto de Constitución) y la libre circulación de capitales y pagos (art. 56 TUE, art. III-42 Proyecto Constitución)- han demostrado suponer unos importantes límites al poder tributario de los Estados miembros⁶⁷, especialmente en el campo de los impuestos directos, en cuya delimitación ha jugado un trascendental papel el TJCE⁶⁸. De hecho, se ha admitido que estas libertades crean derechos individuales a los particulares que pueden accionarlos en cualquier momento frente a disposiciones de su ordenamiento jurídico interno que las contravengan⁶⁹.

⁶⁶ La ausencia de una política comunitaria de armonización se ve contrarrestada con jurisprudencia del TJCE, en lo concerniente a excluir las diversas formas de discriminación, situación que puede considerarse deseable en palabras de MARTÍN JIMÉNEZ, en tanto el TJCE no puede renunciar a una cierta labor de armonización fiscal, "sobre todo porque el legislador comunitario, por la propia estructura del proceso de toma de decisiones en la CE, no se encuentra en condiciones de garantizar un avance significativo en el proceso de armonización fiscal". Vid. "¿Hacia una nueva configuración de las relaciones entre el Derecho Comunitario y la normativa nacional en materia de imposición directa?. El Caso Gilly", *Civitas-REDF*, n.º 102/1999, pag. 313.

⁶⁷ MERINO JARA, I.: "La visión de la Jurisprudencia Comunitaria sobre el impacto de la fiscalidad en la libre circulación de trabajadores", *Noticias de la Unión Europea*, n.º 132/1996, pag. 41.

⁶⁸ Sobre este tema puede verse, por ejemplo, ADONNINO, P.: "Il principio di non discriminazione nei rapporti tributari fra paesi membri secondo le norme della Cee e la giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità", *Riv.Dir. Fin. Sz. Fin.*, 1/1993, pág. 63 y ss; CALDERÓN CARRERO, J. M.: "Estudio de la normativa española sobre subcapitalización de sociedades a la luz del principio de no discriminación., análisis de su compatibilidad con los convenios de doble imposición y con el ordenamiento comunitario", *CT*, n.º 76/1996, pág. 13 y ss; ESTEVE PARDO, M.ª L.: *El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea. op. cit.*, especialmente el Capítulo I; CAAMAÑO ANIDO, M. A.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Jurisprudencia Tributaria del TJCE 1992-1995, op. cit.*; GARCÍA PRATS, A.: *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario, op. cit.*

⁶⁹ La prohibición de la discriminación derivada de la interdicción de cualquier medida contraria a las libertades comunitarias del Título III, se aplicará sin ambages al ámbito fiscal -STJCE

Como hemos adelantado, las referidas libertades no son más que la formulación concreta del principio básico de interdicción de discriminaciones en razón de la nacionalidad (art. 12 TUE, art. 4 Proyecto Constitución). Queda así prohibida cualquier diferencia de trato basada en la nacionalidad del sujeto comunitario que no goce de un claro fundamento objetivo⁷⁰. No se agota aquí, sin embargo, su contenido. Según reiterada jurisprudencia del TJCE la interdicción de la discriminación abarca también todas aquellas diferencias de trato basadas en criterios diferentes al de la nacionalidad pero que, de hecho, produzcan el mismo efecto. Se trata de las discriminaciones encubiertas o indirectas⁷¹, que cobran especial importancia en el ámbito tributario por cuanto en esta parcela del derecho rara vez se emplea la nacionalidad como criterio distintivo para la aplicación de sus normas, sino que generalmente se acude a la residencia del sujeto como punto de conexión para establecer obligaciones tributarias diferentes. En diferentes ocasiones el TJCE ha observado en la diferencia de tratamiento tributario dispuesto para residentes y no residentes una discriminación encubierta contraria a las libertades comunitarias fundamentales⁷². Asimismo, el Tribunal ha hecho prevalecer el derecho del contribuyente a no sufrir una discriminación frente a motivaciones de coherencia con el sistema fiscal⁷³ o de posibles pérdidas

Bachmann, de 28 de enero de 1992 (As. 204/90)-. Vid. un resumen de la misma en PLAZA VILLASANA, L.: "El principio de no discriminación por razón de la nacionalidad en el Tratado de la Unión Europea", *op. cit.*, pag. 58 y ss.

⁷⁰ El principio de igualdad comunitario vinculado a la nacionalidad ha sido calificado como reduccionista por CUBERO TRUYO, A. M.: "Discriminación tributaria por causa de nacionalidad o residencia", *Noticias de la Unión Europea*, n.º 137/1996, pag. 64.

⁷¹ En palabras del Tribunal, "las reglas de igualdad de tratamiento prohíben no solamente las discriminaciones ostensibles fundadas sobre la nacionalidad, o sede en lo que se refiere a sociedades, sino también a toda forma solapada de discriminación, que, por aplicación de otros criterios de distinción, conduzcan de hecho al mismo resultado". Vid. SSTJCE 12 de febrero de 1974, *Sotgiu*, Asunto 152/73, Rec.1974, I, pág. 153. *Pinna*, de 15 de enero de 1986 (As. 41/1984); *Comisión/Grecia*, de 30 de mayo de 1989 (As. 305/87) y *Schloz* de 23 de febrero de 1994 (As. 412/92).

⁷² Es abundante la jurisprudencia en esta materia; vid. SSTJCE de 28 de enero de 1986, *Comisión/Francia*, Asunto 270/30, Rec. 1986, pág. 273; de 13 de julio de 1993, *Commerzbank*, Asunto C-330/91, Rec. I-1993, pág. 4017; de 12 de abril de 1994, *Halliburton Services*, Asunto 1/93, Rec. I-1994, pág. 1137; de 28 de abril de 1998, *Safir*, Asunto C-118/96, Rec. I-1897; de 16 de julio de 1998, *Imperial Chemical Industries plc (ICI)*, Asunto C-264/96, Rec. I-4695; de 29 de abril de 1999, *Royal Bank of Scotland*, Asunto C-311/97; de 27 de junio de 1996, *Asscher*, Asunto 107/94, Rec. I-3113.

⁷³ STJCE de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, Asunto 80/94, Rec. 1995, pág. 2493. También en las SSTJCE de 27 de junio de 1996, *Asscher*, Asunto 107/94, Asunto 107/94, Rec. I-3113 y de 16 de julio de 1998, *Imperial Chemical Industries plc (ICI)*, Asunto C-264/96, Rec.

recaudatorias⁷⁴ o riesgo de evasión fiscal⁷⁵, ni permite someter estos derechos a una condición de reciprocidad con el fin de obtener ventajas homólogas en otros Estados miembros⁷⁶. Otro es el criterio si se trata de salvaguardar derechos impositivos ya existentes o garantizar la efectividad de los controles fiscales, supuestos en los que una restricción a las libertades comunitarias fundamentales estaría justificada⁷⁷. Lo que no salvaguarda en ningún caso es la situación de "discriminación inversa" que se produzca en el interior de los Estados miembros, esto es, las diferencias de trato entre nacionales del mismo Estado⁷⁸; así, se entiende que los posibles ataques a la libertad de establecimiento que tengan exclusiva incidencia en el interior de un Estado miembro sólo podrán acometerse a través de la legislación interna⁷⁹.

I-4695 rechaza el Tribunal que quepa acudir para justificar la discriminación a la garantía de la coherencia del sistema fiscal interno. Ello supone una modificación en su jurisprudencia ya que el TJCE había aceptado anteriormente el argumento del mantenimiento de la coherencia interna del sistema fiscal belga para justificar una restricción a la libre circulación de trabajadores y sostuvo que dicha coherencia no se podía mantener con medidas menos gravosas en las STJCE de 28 de enero de 1992, *Bachman*, Asunto 204/90, Rec. 1992 I, pág. 249 y de 28 de enero de 1992, Comisión/Bélgica, Asunto 300/90, Rec. 1992 I, pág. 305.

⁷⁴ STJCE de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, Asunto 80/94, Rec. 1995, pág. 2493.

⁷⁵ STJCE de 28 de enero de 1986, *Comisión/Francia*, Asunto 270/30, Rec. 1986, pág. 273.

⁷⁶ STJCE de 28 de enero de 1986, *Comisión/Francia*, Asunto 270/30, Rec. 1986, 285, criterio confirmado en la Sentencia de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, Asunto 80/94, Rec. 1995, pág. 2493.

⁷⁷ SSTJCE de 27 de septiembre de 1988, *Daily Mail*, Asunto 81/1987, Rec. 1988 I, pág. 5483; de 15 de mayo de 1997, *Futura Participations SA*, Asunto C-250/95, Rec. I-2471. Sobre los problemas planteados por esta sentencia *vid.* CAAMAÑO ANIDO, M. A.; CALDERÓN CARRERO, J.M.: "La contabilidad, el establecimiento permanente y el Derecho comunitario: el caso *Futura Participations*", *QF*, n.º 18/1998, pág. 9-29.

⁷⁸ El Derecho Comunitario no tiene porqué dispensar protección al nacional de un Estado miembro que, por su normativa interna, resulte peor tratado que el nacional de otro Estado miembro. La *discriminación inversa* no está expresamente prohibida, como ya, desde la STJCE. *Peureux*, de 13 de marzo de 1979 (As. 86/78), ha venido señalando la jurisprudencia comunitaria. HERRERA MOLINA, P.M.: "La discriminación inversa en el Derecho Comunitario", *Imp*, n.º 10/1997, pag. 102. En la misma línea jurisprudencial, SSTJCE *Bekaert* de 20 de abril de 1988 (As. 294/87), *Batista Morais*, de 19 de marzo de 1992 (As. 60/91), s. *Saunders*, de 28 de abril de 1979, As. 175/78, doctrina que se fue matizando posteriormente: s. *Asscher*, de 27 de junio de 1996 (As. 107/94), el Tribunal señala claramente que aunque las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación no pueden aplicarse a situaciones puramente internas de un Estado miembro, "no es menos cierto que el alcance del art. 52 del Tratado no puede interpretarse de manera que excluya del ámbito de aplicación del Derecho Comunitario a los propios nacionales de un Estado determinado, cuando éstos, por su propio comportamiento, se encuentran respecto del Estado miembro del que son originarios en una situación equiparable a la de cualquier otro sujeto que goza de los derechos y libertades que garantiza el Tratado"

⁷⁹ Esta ha sido la solución adoptada por el Estado español, a través de la Disposición Adicional Octava, de la Ley 42/1994, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, de 30

Es necesario, además, señalar que se viene entendiendo por la doctrina y la jurisprudencia del TJCE que el artículo 43 TUE no se agota en la interdicción a las discriminaciones en razón de la nacionalidad, sino que contiene una prohibición genérica de restricciones a la libertad de establecimiento⁸⁰, aunque no sean discriminatorias, siempre que no estén justificadas por razones de interés general, no sean objetivamente necesarias y no puedan ser satisfechas mediante medidas menos restrictivas (principio de proporcionalidad)⁸¹. Se dio así el paso de la no discriminación a la prohibición de restricciones⁸², de medidas que pese a no ser discriminatorias son susceptibles de obstruir o de hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales⁸³. La finalidad de las mismas en el TUE no es la igualdad, sino la libertad

de diciembre, al fijar un reembolso compensatorio de la discriminación provocada por las Normas Forales de 1988, de incentivos fiscales a la inversión, discriminación que la Comisión puso de manifiesto a través de la Decisión de 10 de mayo de 1993. Esta Disposición Adicional reconoce el derecho a esta compensación, y por tanto, considera como únicos titulares del derecho al libre establecimiento eventualmente transgredido "a los residentes en la Unión Europea que no lo sean en España", reconociendo que la eventual discriminación de los residentes españoles es una cuestión interna, irrelevante para el Derecho Comunitario. Vid. ORON MORATAL, G.: "Las diferencias tributarias de carácter interno ante la Unión Europea", *Imp*, II/1995, pag. 1272-1273; FALCÓN Y TELLÁ, R.: "La libertad de establecimiento y la eficacia extraterritorial del régimen de Concierto y Convenio", *QF*, n° 16/1995, pag. 5. LOPE CUFÍ, O.; LOPE CUFÍ, M.: "Beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades como ayudas de Estado", *QF*, n° 19/1997, pag. 17.

⁸⁰ Así lo entienden BORRAJO INIESTA, I.: "Las libertades de establecimiento y de servicios en el Tratado de Roma", *Tratado de Derecho Comunitario Europeo. Un estudio sistemático desde el Derecho Español*, Tomo II, Civitas, Madrid, 1986, págs. 253 y ss; ABELLÁN HONRUBIA, V.: "La contribución de la jurisprudencia del TJCE a la realización del derecho de establecimiento y la libre prestación de servicios", *El Derecho comunitario europeo y su aplicación judicial*, Madrid, 1993, pág. 791.

⁸¹ SSTJCE de 12 de julio de 1984, *Klopp*, Asunto 107/83, Rec. 1984, pág. 2971 y de 19 de enero de 1988, *Gullung*, Asunto 292/86, Rec. 1988, pág. 111.

⁸² Paso que SÁNCHEZ LORENZO sitúa a partir de la STJCE de 17 de diciembre de 1981, *Webb*, Asunto 279/80. En "La incidencia del principio comunitario de no discriminación por razón de nacionalidad en los sistemas conflictuales de los Estados miembros", *Revista de la Corte Española de Arbitraje*, Vol. XII, 1996, pág. 67.

⁸³ Concepto de medida restrictiva implícitamente contenida en la STJCE de 31 de marzo de 1993, *Kraus*, Asunto 19/92, Rec. 1993 I, pág. 1663: "Los artículos 48 y 52 se oponen a cualquier medida nacional que, incluso si se aplica sin discriminación sobre la base de la nacionalidad, es capaz de obstruir o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado CE para los nacionales comunitarios, incluyendo aquellos del Estado miembro que ha tomado la medida". Sobre la distinción e interrelación entre discriminación y restricción, conceptos que el Tribunal no acaba de deslindar claramente, vid. GARCÍA PRATS, F. A.: *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, op. cit., pág. 52-55.

para poder llevar a cabo actividades económicas⁸⁴. Así, “la libertad que garantiza el Tratado no es la libertad económica, sino la libertad económica intracomunitaria: en otros términos, la libertad de establecimiento y de prestación de servicios a través de las fronteras de los Estados de la Comunidad. Este matiz es de una importancia capital. El Tratado no garantiza la libertad de empresa, ni la libertad de contratación o cualquier esfera autónoma de libertad frente a restricciones legales. Lo que garantiza es que las restricciones legales no podrán impedir el desarrollo de actividades económicas intracomunitarias, de tal forma que se fragmente un mercado que debe ser común”⁸⁵.

Esta jurisprudencia ha tenido ya su reflejo en nuestro sistema tributario como lo demuestra el vigente art. 33 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, y puede tenerla sobre el art. 20 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que recoge el régimen tributario de la subcapitalización, cuya compatibilidad con las libertades comunitarias es más que dudosa⁸⁶.

A la vista de esta situación, los Estados, en uso de su soberanía tributaria, pueden entrar en una dinámica de “competencia fiscal”, que incida en las ya existentes diferencias en la fiscalidad de los rendimientos procedentes de las distintas alternativas de ahorro e inversión mobiliaria. La libre circulación de capitales y la libertad de establecimiento de bancos y entidades financieras se conjuga con una evidente diversidad impositiva⁸⁷, lo

⁸⁴ Si bien el texto de la Carta de Derechos, que será recogido en la Constitución Europea, reconoce en el artículo II-16 la libertad de empresa, de conformidad con el Derecho de la Unión y con las legislaciones y prácticas nacionales.

⁸⁵ BORRAJO IÑIESTA, I.: “Las libertades de establecimiento y de servicios en el Tratado de Roma”, *op. cit.*, pág. 253.

⁸⁶ A este respecto vid, entre otros, CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Estudio de la normativa española sobre subcapitalización de sociedades a la luz del principio de no discriminación: Análisis de su compatibilidad con los Convenios de doble imposición y con el ordenamiento comunitario”, *op. cit.*; VILLAR EZCURRA, M.: “El tratamiento tributario de la subcapitalización en España frente a las exigencias de no discriminación del derecho comunitario”, *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário. Livro 3. O enquadramento fiscal da subcapitalização das empresas*, Lisboa, 1998, p. 191-206, esp. 202-206, reproducido en *Carta Tributaria*, nº 300, pág. 1-12. Sostiene, sin embargo, su compatibilidad con el principio de no discriminación comunitario y con el Derecho Comunitario en general, SANZ GADEA, E.: “La subcapitalización”, *RCT*, nº 206/2000, pág. 37-47.

⁸⁷ CORONA RAMÓN, J. F.: “La tributación del ahorro en la Comunidad europea”, *op. cit.*, pág. 46 y ss.

que unido a la fácil *deslocalización* de las inversiones mobiliarias llevaba a que el factor fiscal fuese determinante a la hora de escoger el destino del ahorro⁸⁸. De esta manera, la libertad de circulación de capitales puede acabar convirtiéndose en libertad para orientar inversiones más por criterios de orden fiscal⁸⁹ que de orden estrictamente económico⁹⁰.

De otro lado, y como reacción contra lo anterior, las actuaciones de los Estados pueden convertirse fundamentalmente, en actuaciones destinadas a mitigar o evitar el fraude y la evasión fiscal. Y ello, no tanto por motivos de justicia tributaria, aunque es evidente que el fraude provoca infracciones y violaciones de la capacidad económica⁹¹, sino básicamente por razones de evitar ataques contra las reglas de neutralidad que, se pretende, imperen en la economía internacional.

Una vez liberalizados los movimientos de capitales en el seno de la Comunidad y ante la falta de armonización de la imposición directa, se ha podido observar una preocupante tendencia por parte de los Estados miembros de disponer ventajas y beneficios tributarios con el fin de atraer hacia su territorio inversiones y capital⁹²; lo mismo ocurre en relación con

⁸⁸ PÉREZ ROYO, F.: *La política fiscal en España ante la libre circulación de capitales*, HPE, IEF, I, 1990, pág. 112.

⁸⁹ Ante el riesgo de sufrir recortes en su soberanía fiscal, se introdujeron unas medidas de salvaguardia –denominadas “reservas de soberanía” por MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ–, que abarcarán, respecto a la libre circulación de capitales –y por contraposición a lo que sucede respecto a la libre circulación de mercancías de y de personas– las medidas de protección destinadas a impedir “infracciones al Derecho y normativas nacionales”. Vid. *Libre circulación de capitales en la Unión Europea: problemas tributarios*; op. cit., pág. 137 y ss.

⁹⁰ BAENA AGUILAR, A.: “Comentario al art. 13”, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes*, Civitas, Madrid, 1999, pág. 186. El Consejo debía pronunciarse sobre las propuestas de la Comisión antes del 30 de junio de 1989, para lo cual no se logró el consenso necesario. ALBI IBÁÑEZ, E.: “Las repercusiones fiscales de la liberalización europea de los movimientos de capital. Consideración especial de la inversión directa”, *La política fiscal en España ante la libre circulación de capitales*, HPE, IEF, I, 1990, pág. 9.

⁹¹ En el caso español, el TC, por ejemplo, ha defendido la vinculación entre la capacidad económica y el deber de contribuir como deber general, y la proscripción del fraude (STC 50/1995, de 23 de febrero. FJ 6º).

⁹² Recuérdese la proliferación, también en nuestro sistema tributario, de ventajas tributarias para centros de coordinación, sociedades holding de tenencia de valores, sociedades de investigación y desarrollo, sociedades de transformación entre muchas otras. A esta finalidad responde, por ejemplo, el régimen especial de entidades de tenencia de valores extranjeros previsto en los art. 129-132 LIS. Sobre la citada competencia fiscal en el marco de las rentas del capital mobiliario, PÉREZ ROYO, F.: “Armonización de la fiscalidad sobre el ahorro. Las consecuencias para el sistema tributario español de la Directiva sobre liberalización de

la libertad de establecimiento. Los peligros de la deslocalización, provocada por la *competencia fiscal lesiva* dieron lugar a la Comunicación de la Comisión al Consejo *Hacia la coordinación fiscal en la Unión Europea. Paquete de medidas para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa*⁹³, a raíz de la cual se elaboró un “Código de Conducta para la fiscalidad de las empresas”⁹⁴, actualmente en vigor, que consiste básicamente en el compromiso de los Estados miembros a no introducir nuevas medidas consideradas perniciosas según el “Código” y a reexaminar tanto sus disposiciones ya vigentes como su prácticas administrativas y legislativas a la luz de los principios establecidos en el mismo⁹⁵. En el Código se perfila el concepto de “competencia fiscal lesiva”, entendido como “aquellas medidas fiscales que establezcan un nivel de imposición efectiva netamente inferior al nivel de imposición general del país considerado, comprendida la imposición a tipo cero”⁹⁶.

4.2. La incidencia en el sistema de fuentes y el poder tributario

Uno de los principios constitucionales que se ha visto más debilitado por la imposibilidad de oponerlo al modo de operar del Derecho Comunitario es, sin duda, el principio de reserva de ley. El proyecto de Constitución Europea incluye una modificación de la denominación de las normas emanadas por la Unión Europea, además de una simplificación de las categorías preexistentes, pero no resuelve las cuestiones relacionadas con las

movimientos de capitales”, *HPEI*/1990, pág. 111-123; CUBERO TRUYO, A.: “Consecuencias de la Europa Comunitaria en la tributación de los no residentes”, *Noticias CEE*, nº 95/1992, pág. 45-65; AUJEAN, M.: *Los sistemas fiscales en la Unión Europea: competencia o coordinación*, *Hacienda Pública Española*, Monografía, 1997, pág. 73-79.

⁹³ COM (97) 495 final, 1.10.97, que incluye el llamado *Paquete de medidas para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa en la Unión Europea* (COM (97) 564 final, 5.11.97).

⁹⁴ Adoptado en diciembre de 1997 (DO C 99, 1998). Un organismo designado por los ministros nacionales de Hacienda supervisa su cumplimiento, se trata del llamado “Grupo Primarolo”.

⁹⁵ Sobre el mismo, NÚÑEZ PÉREZ, G.G.: “Ayudas de Estado y Código Comunitario de conducta fiscal”, *Derecho y Opinión*, nº 6/1999, pág. 350 y ss; RUIBAL PEREIRA, L.: “Código de Conducta para la fiscalidad de las empresas”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 179/1999, pág. 105-110 y BOKOBO MOICHE, S.: “Código de Conducta Fiscal en el ámbito de las empresas: la armonización de la imposición directa en la Unión Europea”, *CT*, nº 93/2000, pág. 41-47.

⁹⁶ Vid. al respecto BAYONA JIMÉNEZ, J. J.: “Avances en la armonización fiscal ante la implantación de la moneda única: propuesta de adopción de un código de conducta en el ámbito de la fiscalidad empresarial”, *QF*, 8/2000, pág. 49 y ss.

limitaciones constitucionales de los Estados miembros para regular determinadas materias por normas dotadas de determinado rango⁹⁷.

Así, de acuerdo con el art. 32 del Proyecto de Constitución Europea, serán actos jurídicos de la Unión de carácter legislativo, la **ley europea**, dotada de carácter general y obligatoria en todos sus elementos para todos los Estados Miembros y la **ley marco europea**, que obliga en cuanto al resultado pero no impone a los Estados Miembros los medios y forma de alcanzarlos. No tienen carácter legislativo los **reglamentos europeos**, de alcance general y cuya finalidad es la ejecución de los actos legislativos y de determinados aspectos de la Constitución, ya sea de carácter general o ya requiera de transposición al ordenamiento interno; las **decisiones**, que son obligatorias en todos sus elementos. Finalmente, **recomendaciones** y **dictámenes** no tienen efectos vinculantes.

Nos preguntamos si el reconocimiento del principio democrático representativo por la Constitución Europea (art. 45) ha de entenderse suficiente para entender salvado el principio de reserva de ley en lo que se refiere al ordenamiento español. Debemos señalar, como la doctrina tributaria había destacado anteriormente, la ausencia de respeto de este principio respecto de aquellos reglamentos comunitarios que establecían prestaciones de naturaleza tributaria, o las directivas, que dejan tan estrecho margen de maniobra en este sector del ordenamiento que la regulación por ley de su contenido no es más que una mera formalidad⁹⁸. Partiendo de que los actuales Reglamentos comunitarios están dotados de eficacia directa⁹⁹, y que

⁹⁷ ALONSO GARCÍA, E.: "La incidencia en el ordenamiento constitucional español de la Ley Orgánica 10/1985, de 2 de agosto, de autorización para la adhesión de España a las Comunidades Europeas, como puesta en práctica del artículo 93 de la Constitución Española", *op. cit.*, pág. 370 y ss. Este autor estudia desde un punto de vista general la relación de los Reglamentos comunitarios con nuestro sistema de fuentes y las previsiones constitucionales sobre producción normativa.

⁹⁸ La expresión es de ORÓN MORATAL, G.: "Consecuencias de la integración en las Comunidades Europeas sobre el Derecho Financiero y Tributario", *op. cit.*, pág. 78-79. También ha estudiado esta cuestión GARCÍA OVIES, I.: "El principio de legalidad y el desarrollo de las directivas comunitarias", *El sistema económico en la Constitución Española*, Vol. II, Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Madrid, 1994, pág. 1491 y ss; FALCÓN Y TELLA, R.: "La ejecución de las Directivas de armonización fiscal a través de la ley anual de presupuesto: fundamento y límites de esta técnica", *Impuestos*, n° 3/1988, pág. 6 y ss.

⁹⁹ la sentencia *Leonesio* de 17 de mayo de 1972 (As. 93/71) proclamó claramente que la eficacia de un Reglamento no podía quedar subordinada a su ejecución en el derecho interno.

determinados tributos –en especial, los arancelarios-, se fijen a través de este tipo de normas, la legalidad de los mismos aparece cubierta por una disposición que no ha sido aprobada por un órgano representativo de la voluntad popular, pues, al margen del limitado procedimiento de “codecisión”¹⁰⁰, ni el Consejo ni la Comisión tiene esta condición¹⁰¹. Sin embargo, otras opiniones son favorables a entender respetado el principio de reserva de ley, entendiendo suficientemente garantizado el principio de representatividad a través del derecho de censura frente a la Comisión del que dispone el Parlamento Europeo (art. 201 TUE)¹⁰².

Podemos reseñar que el proyecto de texto constitucional atribuye la potestad legislativa conjuntamente al Parlamento Europeo y al Consejo de Ministros en los art. 19 y 21, pero mediante el procedimiento legislativo descrito en el art. III-298 parece garantizado el papel prevalente del Parlamento europeo, único órgano comunitario que responde a una verdadera representatividad de los ciudadanos europeos¹⁰³.

En orden a la traslación de estas exigencias a nivel comunitario, debemos indicar que no se establece ningún “principio de legalidad comunitario” ni un “principio de reserva de ley” con carácter general, si bien a lo

¹⁰⁰ El procedimiento de “codecisión” está previsto en el art. 251, antiguo 189 B, del Tratado y fue instituido en 1992 por el Tratado de Maastricht. Da poder al Parlamento europeo para aprobar disposiciones conjuntamente con el Consejo. En la práctica ha reforzado el poder legislativo del Parlamento europeo en sectores como la libre circulación de trabajadores, el derecho de establecimiento, los servicios, el mercado interior, la educación, la salud, los consumidores, las redes transeuropeas, el medio ambiente, la cultura y la investigación. El Tratado de Amsterdam ha simplificado el procedimiento de codecisión, para hacerlo más eficaz, rápido y transparente, ampliándolo a nuevas materias, como la exclusión social, la salud pública o la lucha contra el fraude que perjudique los intereses financieros de la Comunidad europea.

¹⁰¹ Incluso el TS, en sentencias de 28 de abril de 1987 y 17 de abril de 1989, y la AN en sentencia de 2 de junio de 1993, han entendido que no constituye violación del principio de legalidad en materia tributaria el aplicar un tributo a través de una norma de rango inferior – Orden Ministerial, Circular...- si dicha norma de rango inferior tiene cobertura suficiente en un reglamento comunitario. Vid. CHECA GONZÁLEZ, C.: “El valor en Aduanas y los distintos métodos para determinarlo de acuerdo con el Código Aduanero Comunitario”, *QF*, nº 17/1993.

¹⁰² En este sentido, vid. AMATUCCI, A.: *El ordenamiento jurídico financiero*, op. cit., pág. 176-177.

¹⁰³ Art. 19.2. *El Parlamento Europeo será elegido por los ciudadanos europeos, por sufragio universal directo, mediante votación libre y secreta, por un período de cinco años. El número de sus miembros no excederá de setecientos treinta y seis. Se garantizará la representación de los ciudadanos europeos de manera decrecientemente proporcional, con un umbral mínimo de cuatro miembros por Estado miembro.*

largo del texto del proyecto de Constitución se va indicando que determinadas materias deben ser reguladas bien a través de ley europea, bien a través de ley marco. Desde la perspectiva de las materias que pueden calificarse como financieras, dicha exigencia se señala tanto para la materia presupuestaria¹⁰⁴ como para la materia aduanera¹⁰⁵, así como para la creación y supresión de los recursos financieros comunitarios, que además se condicionan a la aprobación de la misma por los Estados Miembros, de acuerdo con sus normas constitucionales¹⁰⁶.

5. La política económica y monetaria

El proyecto de Constitución Europea recoge la regulación de las competencias financieras de la Unión Europea, en la tercera parte del mismo. Así, se dedica dentro del Título III -De la acción y de las políticas interiores- el Capítulo II a la *Política económica y monetaria*, debiendo señalarse, asimismo, la existencia de normas específicas para el llamado **Grupo del**

¹⁰⁴ A rt. I-55: Presupuesto de la Unión. *El Parlamento Europeo y el Consejo de Ministros aprobarán la ley europea por la que se fija el presupuesto anual de la Unión, a propuesta de la Comisión y por el procedimiento previsto en el artículo III-306.*

Asimismo, puede destacarse los siguientes artículos:

Art. I-53.3: *Los gastos consignados en el presupuesto serán autorizados para el periodo del ejercicio presupuestario anual de conformidad con la ley europea a que se refiere el artículo III-314 y*

Art.I-54. *Una ley europea del Consejo de Ministros fijará el marco financiero plurianual. El Consejo se pronunciará previa aprobación del Parlamento Europeo, que se pronunciará por mayoría de los miembros que lo componen.*

¹⁰⁵ Art. III-38: *Dentro del ámbito de aplicación de la Constitución, la ley o ley marco europea establecerá medidas para reforzar la cooperación aduanera entre los Estados miembros y entre éstos y la Comisión.* Si bien se prevé -aunque ello con buena lógica- en el art III-36 que el Consejo de Ministros adoptará, a propuesta de la Comisión, los reglamentos o decisiones europeos por los que se fijan los derechos del arancel aduanero común.

¹⁰⁶ Art. 53: Recursos de la Unión:

1. La Unión se dotará de los medios necesarios para alcanzar sus objetivos y para llevar a cabo sus políticas.

2. Sin perjuicio del concurso de otros ingresos, el presupuesto de la Unión será financiado íntegramente con cargo a los recursos propios.

3. Una ley europea del Consejo de Ministros fijará el límite de los recursos de la Unión y podrá establecer nuevas categorías de recursos o suprimir una categoría existente. Dicha ley sólo entrará en vigor una vez que haya sido aprobada por los Estados miembros de conformidad con sus respectivas normas constitucionales. El Consejo de Ministros se pronunciará por unanimidad previa consulta al Parlamento Europeo.

4. *Una ley europea del Consejo fijará las modalidades de los recursos de la Unión. El Consejo de Ministros se pronunciará previa aprobación del Parlamento Europeo.*

Euro, adoptándose además un Anexo II del Título VII, que establece un **Protocolo sobre el grupo del euro**¹⁰⁷. De acuerdo con el artículo III-85 bis, se señalan como medidas a adoptar por este grupo de Estados miembros, con el fin de garantizar el correcto funcionamiento de la unión económica y monetaria, y de conformidad con las disposiciones pertinentes de la Constitución, medidas tendentes a reforzar la coordinación y supervisión de su disciplina presupuestaria y a elaborar las orientaciones de política económica referentes a dichos Estados velando por que sean compatibles con las adoptadas para el conjunto de la Unión y garantizar su vigilancia. Nuevamente nos encontramos ante una competencia exclusiva de la Unión Europea, respecto a la política monetaria de aquellos países que hayan adoptado el euro, como es el caso de España.

La creación de la Unión Económica y Monetaria europea, a partir del Tratado de Maastricht de 1992 y, en concreto, la tercera fase de la Unión Monetaria, que, desde el 1 de enero de 1999 supuso la implantación del euro como moneda única y una política monetaria determinada por el Sistema Europeo de Bancos Centrales. La adopción del euro significa, al mismo tiempo, el reconocimiento del Sistema Europeo de Bancos Centrales. Este proceso había comenzado en la segunda fase de la Unión Monetaria (1994), en la cual, además de la creación del Instituto Monetario Europeo, se impuso a los Estados miembros la concesión de autonomía a sus respectivos Bancos Centrales, lo que en España tendría lugar con la aprobación de la Ley 13/1994, de 1 de junio, de Autonomía del Banco de España, y llevaría, en la tercera fase, a la cesión de la soberanía monetaria por parte de los Bancos centrales, al Banco Central europeo. Por tanto, la emisión de dinero no encaja en la actualidad dentro de los "posibles" ingresos de la actividad financiera del Estado, pues la política monetaria en Europa, aun cuando sea una política de ejecución descentralizada, es en la actualidad responsabilidad del Banco Central Europeo.

¹⁰⁷ Del contenido de este precepto, debe destacarse que se acuerda la realización de reuniones de los Ministros de los Estados de la zona euro, además de que los mismos elijan un presidente por un período de dos años y medio, por mayoría de los Estados miembros pertenecientes a la zona del euro.

6. El Derecho Presupuestario Comunitario

En el ámbito presupuestario, se recoge en el Capítulo II del Título VI las *disposiciones financieras* que regulan el marco financiero plurianual y las normas relativas al presupuesto anual de la Unión Europea, que viene a desarrollar las previsiones generales establecidas en la primera parte de la Constitución, en su Título VII, relativo a las *finanzas de la Unión*.

Junto a ello, la consecución de la unión monetaria ha comportado la incorporación de un nuevo principio presupuestario a nuestro derecho interno, el principio de déficit presupuestario no excesivo, lo que implica la interpretación de la Constitución Española a la luz de los criterios comunitarios de convergencia establecidos para la llegar a la pretendida unión económica y monetaria. El principio de equilibrio presupuestario era hasta entonces considerado por nuestra doctrina como un principio de naturaleza económica, propio de concepciones económicas liberales, y prácticamente incompatible con una Hacienda beligerante propia de un Estado social. La redacción del artículo 104 TUE – el nuevo art. III-73- significa dotar a este principio de una indudable naturaleza jurídica que implica tener que reformular la teoría jurídica del presupuesto.

Por otra parte, las restricciones previstas en materia de Deuda pública con la limitación impuesta para financiar los gastos públicos mediante la creación de dinero o por la emisión de Deuda pública inciden en el propio concepto jurídico-positivo de la Deuda Pública además de modificar su régimen jurídico¹⁰⁸.

Todo ello es lo que hace considerar a FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ que “ya no habrá en el futuro -y de hecho ya no lo hay en razón de la convergencia a la que el Tratado fuerza a todos los Estados miembros so pena de no ser de la partida- espacio para políticas significativamente diferentes. No podrá utilizarse el Presupuesto ni la Deuda Pública para mantener políticas sociales generosas, porque el déficit presupuestario y el endeudamiento vendrán limitados taxativamente desde fuera”¹⁰⁹.

¹⁰⁸ PÉREZ DE AYALA, J. L.: “La unión económica y monetaria y sus repercusiones en el Derecho Financiero español”, *Sistema fiscal español y armonización europea*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 197 y ss.

¹⁰⁹ FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: “Empresa pública y servicio público: el final de una época”, *Civitas- REDA*, nº 89/1996, pág. 37-48.