

**LOS PRINCIPIOS EUROPEOS
DEL DERECHO TRIBUTARIO**

CONSEJO EDITORIAL

MIGUEL ANGEL COLLADO YURRITA

MARÍA TERESA DE GISPERT PASTOR

JOAN EGEA FERNÁNDEZ

JOSÉ IGNACIO GARCÍA NINET

FRANCISCO RAMOS MÉNDEZ

SIXTO SÁNCHEZ LORENZO

JESÚS-MARÍA SILVA SÁNCHEZ

JOAN MANUEL TRAYTER JIMÉNEZ

BELÉN NOGUERA DE LA MUELA

RICARDO ROBLES PLANAS

JUAN JOSÉ TRIGÁS RODRÍGUEZ
DIRECTOR DE PUBLICACIONES

LOS PRINCIPIOS EUROPEOS DEL DERECHO TRIBUTARIO

Adriano di Pietro y Thomas Tassani

(Directores)

Adriano di Pietro

Valeria Mastroiacovo

Roberto Schiavolin

Mauro Trivellin

Susana Aníbarro Pérez

Marco Greggi y

Iacopo Buriani

Ángel Fornieles Gil

Gianluigi Bizioli

Vera Georgaki

Andrea Mondini

Marco Allena

Edoardo Traversa

Fernando Fernández

Marín

Colección: Atelier Fiscal

Director:

Miguel Ángel COLLADO YURRITA

(Catedrático de Derecho financiero y tributario de la UCLM)

Reservados todos los derechos. De conformidad con lo dispuesto en los arts. 270, 271 y 272 del Código Penal vigente, podrá ser castigado con pena de multa y privación de libertad quien reproducere, plagiare, distribuyere o comunicare públicamente, en todo o en parte, una obra literaria, artística o científica, fijada en cualquier tipo de soporte, sin la autorización de los titulares de los correspondientes derechos de propiedad intelectual o de sus cesionarios.

La edición española ha sido dirigida por Fernando Fernández Marín y Ángel Fornieles Gil.

© 2015

© 2015 Atelier

Via Laietana 12, 08003 Barcelona

e-mail: editorial@atelierlibros.es

www.atelierlibros.es

Tel.: 93 295 45 60

I.S.B.N.: 978-84-16652-05-1

Depósito legal: B-30137-2015

Diseño y composición: Addenda, Pau Claris 92, 08010 Barcelona
www.addenda.es

Impresión: Winihard Gràfics, Avda. del Prat 7, 08180 Moià

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	13
<i>Adriano Di Pietro*</i>	
1. Los principios en la formación del ordenamiento europeo y las competencias en materia tributaria.....	13
2. Los principios para la dinámica de los ordenamientos y la transformación europea de los sistemas tributarios	16
3. La interpretación de los principios por el ordenamiento y los principios para la interpretación de los ordenamientos tributarios nacionales	17
4. De la interpretación a la integración fiscal: la evolución del papel de los principios en el ordenamiento	20
5. Los principios jurídicos y su papel en la progresiva integración de los sistemas tributarios nacionales	21
6. De los principios jurídicos a los principios generales: el papel de las tradiciones jurídicas nacionales en la creación de un espacio jurídico europeo	23

PARTE PRIMERA PRINCIPIOS COMUNES

CAPÍTULO I. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN EL DERECHO COMUNITARIO: REFLEXIONES EN MATERIA TRIBUTARIA	29
<i>Valeria Mastroiacovo*</i>	
1. El principio de legalidad en el ámbito comunitario	29
2. Implicaciones de la «comunidad de derecho»	31
3. Las consecuencias de la primacía de la norma comunitaria.....	31
3.1. El déficit democrático y la reserva de ley en materia tributaria	31
3.2. La integración normativa.	35
4. Repercusiones sobre el principio de legalidad nacional	37
5. Repercusiones sobre los particulares	43

CAPÍTULO II. EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA Y LA RETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS	45
<i>Roberto Schiavolin*</i>	
1. La seguridad jurídica como valor protegido por la jurisprudencia europea	45
2. La generalidad del principio de «seguridad jurídica» hace necesario la coordinación con reglas más específicas	50
3. Los límites a la retroactividad de las normas tributarias como una especificación del principio de seguridad jurídica en la jurisprudencia del tribunal de justicia	54
4. El convenio europeo de derechos humanos: seguridad jurídica y retroactividad en materia fiscal	60
CAPÍTULO III. EL PRINCIPIO DE BUENA FE OBJETIVA	69
<i>Mauro Trivellin*</i>	
1. Delimitación de la investigación	69
2. Presentación de algunos problemas de la investigación	72
3. La concreta importancia de las referencias a la «corrección» como sinónimo de «buena fe objetiva» en la jurisprudencia del tribunal de justicia	75
4. La importancia del deber de cooperación leal en las relaciones entre las instituciones comunitarias, estados miembros y sus órganos. Ideas para el enriquecimiento de la experiencia de la aplicación de la buena fe en el ordenamiento interno	77
4.1. El deber de cooperación	78
4.2. El «deber de compromiso»	80
4.3. La obligación de asegurar la eficacia de la protección jurisdiccional	82
4.4. El deber de atenuar las asimetrías informativas	84
4.5. Los límites de los deberes de información	86
4.6. El reconocimiento del <i>modus operandi</i> de la <i>exceptio doli</i>	86
5. La buena administración comunitaria y la progresiva delineación de los deberes de conducta administrativa inspirada en la buena fe objetiva e idónea para fundamentar situaciones subjetivas tutelables. Posibles efectos sobre el ordenamiento nacional	87
CAPÍTULO IV. EL PRINCIPIO DE PROTECCIÓN DE LA CONFIANZA LEGÍTIMA	97
<i>Susana Aníbarro Pérez</i>	
1. Rasgos generales del principio en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea	97
2. Confianza legítima e impuesto sobre el valor añadido	100
3. Confianza legítima y ayudas de Estado	106
CAPÍTULO V. EL CEDH Y EL PRINCIPIO DEL JUSTO PROCEDIMIENTO	109
<i>Marco Greggi y Iacopo Buriant*</i>	
1. Introducción	109
2. Una nueva fuente para la tutela de los derechos del contribuyente: el convenio europeo para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales	110

3. La eficacia del CEDH en el ordenamiento comunitario y nacional	111
4. La aplicabilidad del convenio al derecho tributario: artículo 1 del primer protocolo adicional y artículo 6 del convenio	113
4.1. El artículo 1 del primer protocolo adicional	113
4.2. El artículo 6 del CEDH: derechos y obligaciones de carácter civil	115
4.3. El artículo 6 del CEDH: la acusación penal	116
5. El CEDH y el procedimiento tributario	118
5.1. La formación de la obligación tributaria y los límites a la potestad impositiva nacional	118
5.2. El principio de no discriminación en el CEDH	119
5.3. La predeterminación de las obligaciones	119
5.4. El principio de proporcionalidad del sacrificio	122
5.5. La garantía del CEDH en la aplicación del tributo: la fase procedimental	125
5.6. Ravon - el procedimiento contradictorio	126
5.7. Jussilla - la prueba testimonial	129
5.8. El derecho a guardar silencio	131
6. Conclusiones	134
CAPÍTULO VI. EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD	135
<i>Ángel Fornieles Gil</i>	
1. Introducción	135
2. El principio de proporcionalidad como principio universal	136
3. Recepción del principio de proporcionalidad en el ordenamiento de la Unión Europea	140
4. El papel del principio de proporcionalidad en los tributos armonizados	144
5. El papel del principio de proporcionalidad en los tributos no armonizados	148
6. El papel del principio de proporcionalidad en los procedimientos tributarios desde la perspectiva europea	152
7. Conclusiones	153

**PARTE SEGUNDA
PRINCIPIOS COMUNITARIOS**

CAPÍTULO I. EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN	157
<i>Gianluigi Bizzioli*</i>	
1. Consideraciones introductorias: ¿un principio general de igualdad?	157
2. La superación del principio de no discriminación: la relación entre libre circulación de mercancías e imposición tributaria	161
3. Libertades fundamentales e imposición directa: una tentativa de reconstrucción en sistema de la imponente evolución jurisprudencial	164
3.1. Aspectos generales	164
3.2. El juicio de comparación: restricciones discriminatorias y no discriminatorias, disparidades y «cuasi restricciones»	166
3.2.1. Las libertades fundamentales como expresión del principio de igualdad	166

3.2.2. Las libertades fundamentales como expresión de un derecho de libertad en sentido propio (Freiheitsrecht)	170
3.2.3. La evolución de las causas de justificación en la jurisprudencia europea	176
4. Libertades fundamentales y países terceros	179
5. Conclusiones	183
CAPÍTULO II. EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD EN LAS OPERACIONES EXTRAORDINARIAS	185
<i>Vera Georgaki*</i>	
1. La Directiva 2009/133/CE del Consejo y el principio de neutralidad fiscal	185
2. La jurisprudencia de la UE en materia de actos de reestructuración transfronterizos	192
2.1. Fusión por canje de acciones, abuso y neutralidad fiscal, asunto C-28/95	192
2.2. Canje de acciones, abuso y neutralidad fiscal, asuntos C-321/05, C-285/07	195
2.3. Fusión, abuso y neutralidad fiscal, asunto C-352/08, C-126/10	199
2.4. Aportación de activos y neutralidad fiscal, asunto C-43/00, C-207/11	202
2.5. Régimen de tributación de los grupo societarios, unidad fiscal, reestructuración neutral a efectos fiscales, asunto C-337/08	206
2.6. Concesión de ventajas fiscales supeditada a la obtención de una autorización, asunto C-603/10	207
3. Conclusiones	207
CAPÍTULO III. EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD EN EL IVA, ENTRE «MITO» Y (PERFECTIBLE) REALIDAD	209
<i>Andrea Mondini*</i>	
1. Las acepciones de la neutralidad en el IVA	209
2. La declinación de la neutralidad entre economía y derecho	213
2.1. La neutralidad como finalidad extrafiscal y la integración con la función fiscal del tributo armonizado	213
2.2. Neutralidad competitiva y principios jurídicos de no discriminación e igualdad de trato	215
2.3. Neutralidad y principio de proporcionalidad	217
3. La incompletitud de la neutralidad entre imperfección y equilibrio	220
3.1. Neutralidad de los intercambios intracomunitarios y elección entre tributación en origen o en destino	221
3.2. Exenciones, excepciones a la neutralidad y otros fines extrafiscales del tributo	224
4. El papel de la jurisprudencia europea en la delimitación de espacios y límites para las desviaciones de la neutralidad impositiva	225
4.1. La neutralidad como principio para la interpretación y las operaciones de equilibrio incluidas en la normativa europea	226
4.2. La neutralidad como criterio para delimitar la autonomía normativa de los Estados en la aplicación de la Directiva IVA	227
4.3. Neutralidad y abuso del derecho	229

CAPÍTULO IV. EL PRINCIPIO DE COMPETENCIA EN LA DEVOLUCIÓN DE TRIBUTOS .	233
<i>Marco Allena*</i>	
1. El principio de competencia entre el ordenamiento interno y el ordenamiento comunitario. Introducción	233
2. La competencia como parámetro de la regulación económica	236
3. Importancia de la devolución de impuestos en la protección de la competencia	238
3.1. La devolución de tributos indebidamente pagados	239
3.1.1. El objetivo de la armonización fiscal en la Unión Europea . .	239
3.1.2. La prohibición de exacciones de efecto equivalente	240
3.1.3. El papel del Tribunal de Justicia en la importancia de la devolución a efectos de la protección de la competencia . . .	241
3.2. Ayudas de Estado: un caso particular de relación entre la competencia y la devolución	244
CAPÍTULO V. LA PROHIBICIÓN DE DOBLE IMPOSICIÓN	247
<i>Edoardo Traversa*</i>	
1. Premisa	247
2. Concepto de doble imposición en el ámbito europeo	248
3. El Tribunal De Justicia y la prohibición de doble imposición en las directivas de armonización, entre neutralidad y mercado interno	250
3.1. Doble (no) imposición en materia de IVA	251
3.2. Doble (no) imposición en materia de otros impuestos indirectos . .	254
3.3. Doble imposición en materia de impuestos sobre la renta	255
4. La prohibición de doble imposición y las libertades de circulación del tratado europeo en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia	257
4.1. Doble imposición internacional causada por regímenes discriminatorios de eliminación de la doble imposición o de medidas antiabuso	257
4.2. Doble imposición causada por la aplicación de retenciones en la fuente sobre el rendimiento abonado a los no residentes	259
4.3. Doble imposición internacional resultante del ejercicio paralelo de la soberanía fiscal de dos o más Estados miembros	262
5. La ausencia de impacto de la derogación del art. 293 del Tratado CE por el Tratado de Lisboa	264
6. Conclusiones	265
CAPÍTULO VI. EL PRINCIPIO DE LEAL COOPERACIÓN ENTRE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS DE LOS ESTADOS MIEMBROS	267
<i>Fernando Fernández Marín</i>	
1. El principio general de leal cooperación en el ordenamiento de la UE . .	267
1.1. Contenido del principio de leal cooperación	268
1.2. Ámbitos de aplicación y órganos	272
1.3. Eficacia: Efecto directo y autonomía	272
2. El principio de leal cooperación en materia financiera	276
3. El principio de autonomía de los Estados miembros como límite al principio de cooperación leal entre las Administraciones financieras: Especial referencia al intercambio de información	279

4. Límites a la leal cooperación entre las Administraciones de los EEMM.	
Intercambio de información	283
4.1. Principios que rigen la colaboración administrativa en el intercambio de información tributaria	283
4.1.1. Principios que se refieren a la prestación de la asistencia de intercambio de información	284
4.1.1.1. Principio de equivalencia	284
4.1.1.2. Principio de reciprocidad	285
4.1.1.3. Principio de subsidiariedad	286
4.1.1.4. Principio de actuación por cuenta propia en la realización de las investigaciones a petición de otro Estado miembro.	286
4.1.1.5. Principio de la nación más favorecida.	287
4.1.2. Principios que se refieren al uso de la información intercambiada	288
4.1.2.1. Principio de especialidad	288
4.1.2.2. Principio de confidencialidad.	289
4.2. La limitación en el intercambio tributario de información reservada. .	290

INTRODUCCIÓN

*Adriano Di Pietro**

1. LOS PRINCIPIOS EN LA FORMACIÓN DEL ORDENAMIENTO EUROPEO Y LAS COMPETENCIAS EN MATERIA TRIBUTARIA

Con los principios fue creada la Comunidad Europea, sin ser conscientes de ello. Las disposiciones con las cuales el Tratado de Roma había querido definir el papel de las nuevas instituciones tenían un carácter jurídico. Un papel que, en la evolución de los Tratados, habría sido progresivamente formalizado, reforzando el procedimiento constitutivo de la originaria Comunidad Económica Europea, con la atribuciones de competencias por los Estados. Sin embargo, la competencia tributaria nunca ha obtenido, en los distintos Tratados europeos, un explícito reconocimiento, a pesar de que los principios jurídicos se han ido progresivamente afirmando y consolidando con un valor constitucional, hasta ser objeto de un protocolo específico, primero en el Tratado de Maastricht y luego en el de Lisboa. De ahí, la dificultad de dar una completa y precisa definición al principio de atribución sobre el cual, desde el Tratado de Roma, se ha basado toda la arquitectura jurídica de la Unión Europea. Aquélla con la cual se ha creado un ordenamiento totalmente original por su soberanía organizativa y su capacidad de coordinación, con una dinámica de integración progresiva entre los ordenamientos, en función, primero, de la integración económica, y, después, del espacio jurídico europeo afirmado en el Tratado de Lisboa.

En todos estos años, por tanto, el destino y la eficacia de los principios jurídicos en materia tributaria han estado confiados al objetivo de la integración económica que, ya desde el Tratado de Roma, había puesto, explícitamente, el primer y originario límite al poder tributario estatal. Aquél que requería, con la armonización de la imposición indirecta, modelos impositivos de origen europeo, sustrayéndolos de las regulaciones nacionales. Más allá de este importante límite, la integración económica ha permanecido, de todas formas, como un objetivo jurídico que, por su amplitud, habría podido afectar a todos los sectores tributarios y no solo aquéllos caracterizados por modelos impositivos y aplicativos de los impuestos indirectos. La fiscalidad, de hecho, ha mantenido una amplia posibilidad de incidir sobre los objetivos de integración económica, una vez considerada, en el plano europeo, la eficacia económica del ingreso tributario más que su función financiera, que era la que le había caracterizado en las tradiciones jurídicas nacionales.

*. Traducción realizada por Fernando Fernández Marín (Universidad de Almería).

Con esta dificultad irresuelta en materia tributaria resulta incierta la delimitación de las competencias que, en nombre de la subsidiariedad, afirmada ya en el Tratado de Roma, habría sido necesaria definir. De nuevo, debería haber sido la integración económica la que tendría que haber definido las actuaciones que deberían haber sido competencia de la Unión Europea, allí donde la integración no se hubiese podido alcanzar en grado suficiente por los Estados miembros, ni a nivel central ni a nivel regional o local, sino sólo por la Unión, en función del alcance o de los efectos de la actuación en materia tributaria. Por tanto, en nombre de la subsidiariedad, la integración económica, por un lado, ha sido sustraída de la competencia de los Estados, también por sus efectos en materia tributaria, si bien con el límite de las medidas europeas necesarias para su eficacia normativa y aplicativa; por otro lado, ha impuesto a los Estados la plena responsabilidad de hacer efectivas las medidas normativas y de aplicación adoptadas por la Unión Europea en sus competencias reconocidas, también en materia tributaria. Una obligación, ésta, coherente con la leal colaboración que constituye otro principio jurídico de la arquitectura institucional de la Comunidad, primero, y de la Unión, después.

No se han puesto en discusión, en esta difícil tarea de definición de las competencias en materia tributaria, ni el poder impositivo, ni la función financiera. Ambas han permanecido como prerrogativas estatales, en coherencia con la responsabilidad política de los Estados en sus propios territorios, que no ha cambiado, porque se reconoce como más cercana a los ciudadanos.

Además, los Estados quisieron garantizar que las competencias de la neonata Comunidad Europea no excediesen los límites necesarios para conseguir los objetivos que, entonces, eran todos funcionales a la integración del mercado. Aquellos mismos objetivos que los Estados compartían en nombre de la leal colaboración y que habrían concurrido a realizar garantizando, en suma, la coherencia con sus propios sistemas jurídico-tributarios con el objetivo primario de la constituida Comunidad Económica Europea. Por esto, los Estados han aceptado límites a su propia soberanía y, de modo explícito, a la soberanía impositiva en los impuestos indirectos. Para esto, también habrían, por tanto, orientado progresivamente la interpretación de las disposiciones fiscales que finalmente estaban, directa o indirectamente, afectadas por el ordenamiento europeo.

Por tanto, resulta difícil imaginar en materia tributaria, también después del Tratado de Lisboa, una distribución estable de las competencias que no resulte confiado además de al proceso de armonización de la imposición indirecta, a la aplicación misma de los principios de atribución, subsidiariedad, proporcionalidad, leal colaboración sobre los que se fundaba la arquitectura jurídica europea. De la interpretación y de la aplicación de estos principios depende todavía hoy la competencia tributaria, con una distribución variable que, en contraste con la creciente importancia de las opciones y de los regímenes impositivos nacionales sobre la integración económica europea, puede alterar la propia función de los principios jurídicos de la Unión Europea. A estos se les intima para que definan los límites de la competencia en materia tributaria cuando, en cambio, deberían haber asegurado su coherente y uniforme aplicación en toda la Unión Europea.

Difícil imaginar, sin principios, la evolución continua de las relaciones de los sistemas tributarios con el ordenamiento europeo, de acuerdo con una dinámica que parece todavía imparable. De hecho, los principios, al mismo tiempo, han inspirado y orientado el difícil y complejo proceso de integración económica que ha afectado también al sector fiscal y a los ordenamientos tributarios nacionales. La dinámica de estos años de experiencia con la plena y completa integración económica ha evidenciado como ha sido determinante la contribución de los principios bien para definir la relación entre el ordenamiento europeo y los nacionales; bien para inspirar una dinámica hacia la integración jurídica que ha afectado también al sector tributario; bien para dar a tal evolución una eficacia estable y penetrante en los ordena-

mientos nacionales que no sólo se ha referido a los modelos impositivos y a los regímenes fiscales. Una dinámica que ha terminado por afectar a los ordenamientos nacionales en todo su conjunto, más allá de las específicas previsiones, primero, de las fuentes comunitarias y de las de la Unión, después.

De hecho, han sido los principios los que inicialmente han inspirado la armonización fiscal para después consentir la superación de los límites de la competencia atribuida. En definitiva, los principios han concurrido para afirmar plenamente la primacía del ordenamiento europeo también allí donde habría sido difícilmente imaginable una consecuencia fiscal en la aplicación del Derecho de los Tratados. Realmente, la soberanía impositiva no habría podido, ni permanecer dentro de los límites en la que la había puesto el modelo originario de relaciones entre los ordenamientos, ni confiarse a una subsidiariedad que, dada la plenitud de la soberanía impositiva nacional y ante la falta de una competencia específica europea, habría constituido un obstáculo casi insuperable para la integración europea: la que, una vez definida como objetivo primario de la armonización había animado la rápida evolución de los Tratados, con efectos también sobre el sector tributario. De aquí, la progresiva relativización de la soberanía impositiva que, en la dimensión interna, se había siempre afirmado como absoluta, pero que si hubiese permanecido así, habría hecho difícil el objetivo de la integración económica y habría debilitado la primacía jurídica que lo acompañaba. Por tanto, la soberanía impositiva habría de medirse con un objetivo tan importante y siempre incisivo con la dinámica de integración jurídica de los ordenamientos, alterando los términos mismos de la relación entre los ordenamientos. Ésta, definida originariamente por el modelo del Tratado de Roma, está fundada sobre los límites fijados en la cesión de soberanía de los Estados en razón sólo de las competencias y de los objetivos necesarios para la creación de una Comunidad Económica. La propia dinámica de la integración económica ha requerido, finalmente, una implicación de los ordenamientos tributarios, en su totalidad y con su complejidad, que no habría podido ser definida a priori. En cambio, habría requerido, como de hecho ha sucedido, de una verificación continua de los modelos impositivos y de los regímenes tributarios nacionales. Sólo así se habría podido garantizar la plena aplicación y la segura compatibilidad de su transposición nacional. Este marco relativo debía estar siempre inspirado y ponerse en apoyo del orden jurídico del mercado que la integración económica exigía también en el campo tributario, en nombre de principios asimilados y jurídicamente fundados, como la neutralidad, la justa competencia, la prohibición de discriminación por residencia y de restricción de las libertades económicas. Cuanto más se han afirmado éstos, gracias también a su creciente eficacia jurídica, más difícil ha sido proporcionar los límites de soberanía de los Estados miembros. Éstos, de hecho, han sido superados continuamente por la misma dinámica económica, haciendo difícil graduarlos a la originaria proporcionalidad de las competencias europeas y, con ésta, también a la eficacia de los otros principios jurídicos. La difusión de estos últimos ha crecido progresivamente, así como su eficacia, también en una distribución variable de competencias como en la materia tributaria. Así, su papel de fundamento y garantía de la primacía del ordenamiento europeo ha permitido su penetración y difusión en los sistemas tributarios nacionales. Una eficacia a la que no se habría podido oponer una soberanía impositiva nacional que continuase a permanecer o a afirmarse como absoluta, como en las tradiciones jurídicas nacionales. Habría debido, en cambio, respetar los objetivos a conseguir, en nombre de una integración económica, a medida que estos se extendían, en coherencia con la dinámica económica del mercado europeo. Ésta, de hecho, intimaba, en coherencia, una eficacia igual de la dinámica jurídica nacional, en función siempre de una mayor integración con el ordenamiento europeo.

En estos años de definición dinámica de las relaciones entre los sistemas tributarios y el ordenamiento europeo, la función de los principios ha sido constante. Ha ido, más allá, de un

apoyo a la correcta y eficaz interpretación de aquellos sectores de la imposición indirecta que han sido confiados, desde el Tratado de Roma, al Derecho derivado. En estos años los principios han servido, y aun sirven, para salvaguardar y para definir la dinámica de los sistemas tributarios nacionales en el ordenamiento europeo. Han permitido bien superar los egoísmos financieros nacionales, bien reconducir a una única matriz económica, como la consagrada en el mercado europeo, los distintas culturas jurídicas que, también en el campo tributario, podían concurrir para debilitar la armonización que las veía y las ve como exclusivos protagonistas de la adaptación de los sectores armonizados, en cuanto prerrogativas de los Estados nacionales.

Los principios se han colocado, en estos años, más allá de los conflictos políticos que retardan o paralizan los procesos de integración política, provocados, como son, por la necesaria búsqueda de la unanimidad de los consensos de los Estados miembros. Resulta, de hecho, siempre más difícil adoptar soluciones de Derecho positivo en el sector tributario a medida que se amplía la participación de los Estados miembros y se confirma su peso político igual, prescindiendo de su consistencia económica y financiera.

Con la creación y la consolidación del ordenamiento europeo, sobre la subsidiariedad, sobre la proporcionalidad, sobre la leal colaboración, sobre la primacía de los objetivos de la integración económica que la efectividad ha conseguido traducir en una amplia y general eficacia, se han fundado y definido, también en el campo tributario, las relaciones entre los ordenamientos, el europeo y los nacionales. En la visión definida por el Tribunal Constitucional, los ordenamientos que habrían debido, en todo caso, presentarse como autónomos e independientes; han encontrado, finalmente, en los mismos principios jurídicos, la razón y el fundamento de una dinámica de integración progresiva con el ordenamiento europeo. Con esta dinámica se han superado, bien la inadecuación de la armonización fiscal, a pesar de estar apoyada por la obligación normativa de realizar completamente la integración económica; bien la debilidad jurídica de la coordinación de los sistemas tributarios, sin estar apoyado por el efecto normativo de la armonización; bien la precariedad de la aproximación de las disposiciones fiscales, confiada a la valoración de oportunidad o de conveniencia de los sistemas tributarios nacionales. La dinámica de la integración jurídica, también en el campo tributario, ha permitido avanzar en una eficacia recíproca entre ordenamientos, también cuando faltaba un ejemplo o un modelo impositivo; ha permitido beneficiarse de una eficacia más intensa de los modelos impositivos porque ha creado obligaciones más penetrantes en la autonomía tributaria nacional; ha impuesto el respeto a la soberanía, no tocada por la armonización en nombre de la primacía de la libertad del mercado, cuando afectaba a relaciones transfronterizas; ha perseguido, aunque con dificultad, la búsqueda de las razones del reparto de la imposición entre los Estados en el mercado europeo y de la coherencia de los sistemas tributarios nacionales, en el marco heterogéneo de coordinación que habría debido permitir superar los límites de la armonización en el sector fiscal.

2. LOS PRINCIPIOS PARA LA DINÁMICA DE LOS ORDENAMIENTOS Y LA TRANSFORMACIÓN EUROPEA DE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS

La dificultad en la afirmación de esta dinámica en las relaciones entre ordenamientos ha sido causada también por la ordenación políticamente incompleta de la Unión: la debilidad de la armonización, la precariedad de la aproximación de legislaciones, lo genérico de la coordinación, han reflejado, sobre todo en el ámbito tributario, la incapacidad de traducir en términos jurídicos las relaciones, descuidadas en el ordenamiento europeo, entre la función económica del tributo impuesta por la integración económica y aquella financiera tradicional de los Estados. Con los años, la ordenación de los sistemas tributarios ha llegado a ser más conforme con

los modelos y los principios europeos, si bien no se ha conseguido encontrar, tampoco en la más reciente y, sin embargo, más avanzada, edición de los Tratados, una solución coherente con la fuerza de esa integración jurídica que ha representado una experiencia finalmente compartida por los Estados también en el campo tributario. La creación y la consolidación de un ordenamiento europeo han ciertamente apoyado tal dinámica, pero la fiscalidad sufre todavía la ausencia de una competencia específica. De hecho, después del Tratado de Lisboa la fiscalidad tampoco está todavía explícitamente afirmada. Permanece siempre dividida entre la competencia exclusiva de la Unión, correspondiente a la creación de la Unión Aduanera y la competencia concurrente con los Estados nacionales, que se extiende sobre diversas y heterogéneas materias, unidas sólo por reflejos económicamente apreciables por las fiscalidades nacionales como sucede en el mercado interno o en la competencia. En el primer caso, la competencia tributaria ha tenido el efecto positivo de uniformar el régimen y la regulación de los aranceles aduaneros; en el segundo caso, las dificultades del reparto de competencias han sido superadas, si bien parcialmente, por la obligación de armonización impuesta por los Tratados a la fiscalidad nacional, con el efecto de reducir progresivamente las diferencias de aplicación nacional, aunque con el sacrificio de la territorialidad. Así ha sucedido con los modelos de imposición sobre el consumo y sobre la producción cuya regulación se ha vuelto siempre menos mutable debido a los efectos interpretativos inspirados en la aplicación y en el respeto de los principios jurídicos, como la proporcionalidad o la efectividad o de alguno específicamente caracterizador de algún impuesto armonizado, como ha sucedido con la neutralidad en la imposición sobre el consumo.

También cuando los modelos impositivos han permanecido nacionales, como la imposición indirecta sobre la concentración sobre capitales, el efecto del ordenamiento europeo ha sido, incluso, más penetrante. Ha logrado hacer desaparecer, como ha sucedido en Italia, la imposición indirecta sobre actos societarios, sustrayendo a un régimen consolidado desde hace un siglo, con el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, todos los actos societarios, con la única excepción de las transmisiones inmobiliarias.

También fuera de investidura de la armonización, la dinámica de la integración económica, siempre apoyada por los principios jurídicos, ha movido a los Estados a reducir progresivamente las diferencias entre los regímenes de los rendimientos transfronterizos y de los internos; a revisar los regímenes formales de aplicación cuando su eficacia en los ordenamientos internos podría depender del resultado de la integración económica efectiva en un mercado que ahora se convertido en europeo. Ésta no habría podido tolerar tales diferencias aplicativas de los tributos armonizados que pudiesen minar la primacía y la efectividad del ordenamiento europeo.

Un éxito, a lo largo de los años de integración jurídica que ha ido más allá de las dificultades del concreto reparto de las competencias tributarias, que ha superado también los límites de la armonización, que se ha afirmado sólo gracias a la eficacia de esos principios jurídicos que, aplicados en el ámbito tributario, han contribuido a reconducir a la unidad la variedad de las medidas o de los regímenes fiscales, la amplitud y la heterogeneidad de los sectores tributarios implicados, dando así, al mismo tiempo, fundamento y eficacia al proceso de integración jurídica en el campo fiscal.

3. LA INTERPRETACIÓN DE LOS PRINCIPIOS POR EL ORDENAMIENTO Y LOS PRINCIPIOS PARA LA INTERPRETACIÓN DE LOS ORDENAMIENTOS TRIBUTARIOS NACIONALES

Vista desde la perspectiva europea, la evolución de los ordenamientos, también en materia tributaria, tenía y continúa teniendo necesidad de principios. Aquellos que los Tratados han reconocido y que, gracias a la jurisprudencia, han sido definidos y cualificados, contribuyendo

a calificar como ordenamiento a un complejo normativo seguramente original como el que se ha creado por efecto de la combinación de los Tratados europeos y el Derecho derivado. Por tanto, en los principios convergen las expectativas y las garantías del ordenamiento europeo y gracias a ellos se afirma la primacía. Esto tiene un efecto generalizado e implica, directa o indirectamente, a los ordenamientos nacionales, ya integrados con el europeo. Así, se han combinado competencias exclusivas de los aranceles aduaneros con las competencias nacionales concurrentes que, siempre con la más amplia dimensión de la integración del mercado, han contribuido, ya establemente, a la plenitud de las libertades económicas. Ésta habría podido ser socavada por los regímenes fiscales nacionales restrictivos y por tanto se ha abogado, cada vez más, por una defensa de la competencia en un mercado europeo que no puede aceptar limitaciones provocadas por las disminuciones o exclusiones de cargas fiscales, como las originadas por las exenciones sectoriales o territoriales en la Imposición sobre la renta.

Por el mercado y su integración, el papel financiero de los tributos debe integrarse con su rol instrumental de política económica. En su nombre, la primacía del ordenamiento europeo está ya asimilada, también en el sector fiscal y debe ser garantizada en la formación, en la aplicación y en la interpretación de los sistemas tributarios nacionales. También estos participan del carácter original y ecléctico del ordenamiento europeo: que encuentra en la integración entre los ordenamientos su carácter fundamental y no restringible; que valoriza un pluralismo jurídico coherente primero con la integración económica y después con el espacio jurídico europeo de libertad y seguridad, tras el Tratado de Lisboa. Una participación, esta de los sistemas tributarios en un proceso de integración orientado y fundamentado en los principios jurídicos que ya operan también sobre los modelos impositivos europeos. La propia armonización, de hecho, si bien estaba originariamente prevista para los impuestos indirectos como instrumento jurídico para la integración económica, ha sido dirigida justamente por la interpretación que, en el marco constitucional europeo, ha garantizado en toda la Unión, con una aplicación uniforme de las fuentes, originarias y derivadas, la realización segura de los objetivos del ordenamiento europeo. Ante todo, la integración económica primero y su consolidación posterior, después el mercado europeo, hasta el actual empeño en la creación del espacio europeo de libertad, justicia y seguridad.

La interpretación ha sido, por tanto, el ligamen necesario entre los modelos impositivos que constituían el vínculo entre el ordenamiento europeo y las normas tributarias nacionales de transposición; normas necesarias para dar eficacia a las fuentes comunitarias, salvo que no se hubiese querido reconocer su eficacia directa en los ordenamientos tributarios nacionales. En los primeros intentos de armonización, las fórmulas normativas sólo podían ser genéricas, para conciliar las diversas culturas jurídicas que coexisten en la Unión Europea. Sin que por esto hayan debido abdicar de sus funciones: como la de garantizar la transposición nacional del Derecho europeo. Ésta, aunque diferenciada, debía sin embargo ser funcional a la realización de aquellos objetivos en los cuales se inspiraba el ordenamiento, en las relaciones entre las opciones impositivas compartidas por los Estados y la integración económica europea.

La interpretación debía, por tanto, asegurar que la transposición, aunque no necesariamente uniforme, como hubiese sido deseable, encontrase soluciones aplicativas compatibles con los modelos impositivos, inspiradas por los principios jurídicos y coherentes con aquellos que justificaban y fundamentaban la armonización. La interpretación debía evitar que las culturas jurídicas y las fórmulas nacionales pudieran coger el barlovento sobre los modelos armonizados y que la regulación nacional de transposición fuese coherente con los mismos objetivos. Una tarea difícil que la sola definición jurídica de las fuentes europeas no habría podido cumplir, sin recurrir a los principios, vista, por un lado, la formulación genérica de

las directivas y, por otro lado, la función económica de la armonización que, impuesta por condicionantes europeos, su sólo elemento literal no habría podido por sí sólo realizar.

Las garantías del ordenamiento europeo, que la armonización fiscal habría debido realizar, han tocado al Derecho derivado donde era más evidente la relación entre los ordenamientos. Esto, por tanto, se ha convertido en un importante banco de pruebas de los principios sobre los que la Carta Europea había querido fundar la creación de un ordenamiento propio y con los cuales había querido definir la integración económica, en la variedad y en la particularidad de los instrumentos fiscales a utilizar.

Con una combinación coherente con la sistematización del mismo ordenamiento europeo, la subsidiariedad, en este caso, ha sido superada por efecto de la sujeción que, con la armonización, imponía el Tratado, la primacía de la integración económica en el ámbito de la imposición indirecta.

Además de lo anterior, la neutralidad y la justa competencia han contribuido a garantizar la aplicación de modelos impositivos armonizados, delimitando el residual poder impositivo nacional en la transposición de la directiva, en la adopción de formas de imposición que se pudieran superponer al IVA y los aranceles aduaneros, como las exacciones de efecto equivalente, en la regulación de las formas y de los procedimientos de aplicación de los modelos armonizados que podrían excluir la neutralidad o limitar la competencia.

Finalmente, la efectividad sirve para extender la obligación de compatibilidad de las opciones impositivas nacionales o de los correspondientes regímenes más allá de los modelos armonizados. De hecho, era necesario evitar que las legislaciones nacionales pudieran limitar u obstaculizar la integración económica europea, bien actuando sobre las libertades económicas, restringiéndolas a través de regímenes fiscales trasfronterizos, bien provocando discriminaciones sobre las rentas de los residentes y no residentes, o bien alterando las condiciones de competencia en el mercado europeo, concediendo reducciones o beneficios fiscales sólo a algunos operadores o sólo en determinados territorios. De hecho, en todos estos casos la relación con el ordenamiento europeo de los sistemas tributarios nacionales ha descendido más allá de los límites de las competencias atribuidas al Derecho derivado, con la inicial previsión de la armonización de los impuestos indirectos. Los Estados no habrían podido sustraerse al deber de leal colaboración cuando éste, en nombre de la integración económica, imponía sus limitaciones a la soberanía e impedía establecer obstáculos normativos que no fuesen proporcionados a los intereses nacionales apreciados en cuanto tales por el ordenamiento europeo. Sea prueba de ello la afección directa de las rentas transnacionales donde la subsidiariedad, justificada por la falta de competencia en materia de impuestos sobre la renta, ha debido plegarse a la primacía del ordenamiento, cuando se trataba de afirmar las libertades que caracterizan de manera original la creación del mercado interno al cual se dirige el ordenamiento europeo.

La efectividad, en este caso, asume la garantía de los límites impuestos a las opciones nacionales que inciden directamente sobre las relaciones transnacionales e indirectamente sobre las nacionales. La proporcionalidad está al servicio de la reducción de eventuales márgenes de apreciación normativa de los Estados para limitar la aplicación de los regímenes nacionales que pudieran estar en conflicto con las libertades económicas y por tanto habrían sido incompatibles con la efectividad con la que éstas fueron inspiradas. La leal colaboración ha sido útil para urgir a los Estados a que desmantelen progresivamente aquellas medidas fiscales nacionales que, regulando rentas transnacionales, resultasen incompatibles con las libertades económicas, una vez que éstas, habrían reducido el espacio de autonomía normativa nacional en nombre de los principios jurídicos, de acuerdo con una fértil exposición desarrollada de manera original por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Se ha tenido así, en años, una confirmación ulterior del papel que la interpretación

de los principios ha asumido en la evolución del ordenamiento, contribuyendo a sostener la progresiva expansión del ordenamiento europeo en los sistemas tributarios nacionales.

Con este objetivo, la aportación interpretativa ha sido ciertamente la primera contribución de los principios a la progresiva integración de los ordenamientos. De hecho, la aplicación uniforme del Derecho europeo ha orientado la interpretación del Tribunal de Justicia con criterios de hermenéutica que, privilegiando al funcional, han terminado exaltando la importancia y la eficacia de los propios principios. La interpretación dirigida por ellos ha contribuido por tanto a reforzar al propio ordenamiento que se basaba en ellos. En su nueva responsabilidad europea, los jueces nacionales, han actuado más allá de la analogía legis o iuris, con las cuales han preservado los propios sistemas, también los tributarios, para superar las dificultades interpretativas o para obviar las lagunas normativas nacionales. Gracias a tal obra interpretativa nacional, los principios jurídicos europeos han penetrado de un modo siempre más amplio e incisivo en los sistemas tributarios nacionales, en coherencia con las nuevas fronteras de la fiscalidad europea que la jurisprudencia europea progresivamente definía. Un recorrido dinámico de la fiscalidad europea que ha pasado de las competencias explícitas, como las reconocidas por la armonización de la imposición indirecta, a las implícitas, que se refieren las nuevas directivas, con la fuerza del reparto de la imposición nacional, aún sin modelos armonizados, con influencia sobre el Derecho interno. De hecho, éste ha sido llamado a dar aplicación a las directivas europeas y, al mismo tiempo, a asegurar una progresiva equiparación de los rendimientos nacionales con aquellos transnacionales.

4. DE LA INTERPRETACIÓN A LA INTEGRACIÓN FISCAL: LA EVOLUCIÓN DEL PAPEL DE LOS PRINCIPIOS EN EL ORDENAMIENTO

Han sido los principios jurídicos los que han guiado a los jueces en una interpretación de las normas internas que fuese europea, un esfuerzo que ha implicado siempre mayores sectores de los sistemas fiscales nacionales. Los mismos principios también han obligado a los jueces nacionales a un mayor juicio riguroso sobre las normas fiscales internas para verificar que fuesen compatibles con el ordenamiento europeo o para proceder eventualmente a su inaplicación.

El éxito de los principios ha sido también el éxito de la jurisprudencia: ésta ha sostenido su eficacia, en la visión de la integración fiscal, con una fuerza cada vez más vinculante, dada precisamente por los principios de derecho que refuerzan su afirmación frente a todos los jueces y no sólo con los de remisión. Con los principios jurídicos se procede a la integración de los ordenamientos; sobre ellos se funda también el juicio de compatibilidad de las medidas nacionales que en lugar de estar confiada a los jueces nacionales se acompaña cada vez más de manera más frecuente con la solución interpretativa del Tribunal de Justicia.

Esto ha ocurrido para los diversos sectores tributarios. Ha afectado a la imposición patrimonial, la del patrimonio neto de las sociedades de capital, por los efectos económicamente equivalentes a los de un impuesto indirecto sobre las aportaciones de capital. También en varios aspectos aplicativos a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, como los de los pagos efectuados para cubrir pérdidas, a los bonos, a las formas de imposición compatibles en cuanto reconocidas de carácter remunerativo.

Un éxito jurisprudencial coherente con el papel que los principios jurídicos han asumido en el desarrollo de la integración jurídica en Europa. Los efectos sobre los sistemas tributarios han sido ciertamente más incisivos que lo que la simple eficacia interpretativa habría podido satisfacer. De hecho, de los principios jurídicos han dependido los mejores

resultados de la efectividad, como la plena realización de la integración económica en la que participan también los modelos impositivos y los regímenes fiscales nacionales y que ha requerido en éstos una obligación jurídica tanto más eficaz cuanto más necesaria para lograr la plena integración jurídica.

Tales principios, por tanto, han actuado también fuera de los límites definidos por las fuentes europeas y han contribuido, poniéndose como parámetro de compatibilidad de los regímenes fiscales nacionales con el ordenamiento europeo y como legitimación de los jueces, para una eventual inaplicación de la normativa fiscal nacional, a una definición dinámica de los confines entre las competencias nacionales y la europea en materia tributaria. Una evolución que en estos años la jurisprudencia europea ha contribuido a desarrollar y que la simple interpretación de los mismos principios, desde su acepción del Derecho interno, no habría podido asegurar. No se habría podido afirmar la dimensión entre los ordenamientos como la que la europea ofrece de un modo original y que los correspondientes principios deben asegurar, para el sostenimiento íntegro de un sistema jurídico europeo que puede integrar los niveles supranacional y nacional también en el campo tributario. Tal responsabilidad, para ser plena, no habría podido limitarse a juzgar la compatibilidad de las opciones fiscales nacionales y de su transposición, además de los actos de la administración, sin implicar también a los derechos, no sólo las responsabilidades en las relaciones dentro de la Unión. Como tales los derechos, también en materia tributaria, son tutelables en cada una de las jurisdicciones nacionales en coherencia con la obligación de los Estados, también después de la integración económica, de definir las nuevas fronteras de la fiscalidad nacional respecto de la europea.

5. LOS PRINCIPIOS JURÍDICOS Y SU PAPEL EN LA PROGRESIVA INTEGRACIÓN DE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS NACIONALES

El ordenamiento europeo confía, ante todo, a la efectividad su eficacia y su primacía, tanto como para ponerla, al mismo tiempo, como la razón misma de su propia afirmación y garantía para la realización de los objetivos que lo inspiran. Por esto, la efectividad ha seguido la evolución del ordenamiento europeo, en particular, en aquellos sectores en los que las competencias repartidas entre la Unión Europea y los Estados miembros han hecho móvil la definición de los límites y han necesitado de una intervención constante y eficaz de la jurisprudencia, también después de que el Tratado de Lisboa haya podido definir por primera vez el reparto de las competencias. El sector tributario al no encontrar un reconocimiento específico en el Tratado, aunque prevé el reparto, está de nuevo dividido entre la Unión Europea y los Estados miembros. La eficacia del ordenamiento en este sector está por tanto condicionada a los reflejos de los regímenes o de las opciones fiscales sobre otras competencias compartidas como el mercado interno o la competencia. Sin esta específica atribución en el campo tributario, la efectividad ha contribuido a definir las relaciones con los sistemas tributarios nacionales más allá de las obligaciones de armonización que ya habían, con la entonces Comunidad Económica, definido el área de intervención del ordenamiento europeo en el Tratado de Roma.

Con esta definición dinámica de los confines de la competencia tributaria, la efectividad, en nombre, primero de la afirmación y, después, de la consolidación de la integración económica, ha progresivamente ampliado las obligaciones europeas. Ha afectado a sectores de los ordenamientos tributarios nacionales, bien alejados de la aplicación de un modelo impositivo armonizado de los impuestos indirectos que originariamente había caracterizado la actuación en los sistemas tributarios nacionales. La efectividad ha afectado a cuestiones

relativas a la aplicación de los impuestos indirectos, que no habían sido armonizadas; se ha extendido también a aspectos sancionatorios, si bien en relación con los aranceles aduaneros donde existía una regulación europea; ha incidido sobre los procedimientos nacionales de devolución de los impuestos armonizados; ha luchado contra las prohibiciones o presunciones de los sistemas tributarios nacionales cuando ponían límites al pleno y eficaz ejercicio de derechos que tenían fundamento en el ordenamiento europeo. La efectividad ha permitido el control de la compatibilidad de las condiciones impuestas por los sistemas tributarios nacionales para la aplicación de regímenes transfronterizos, como ha sucedido en los regímenes nacionales de los *exit tax* (en este caso de manera integrada con el principio de proporcionalidad) o para la presunción de residencia o de la sede secundaria; ha reconducido a una finalidad declaradamente abusiva y no de sistema, a los regímenes nacionales de imputación por transparencia para los grupos internacionales con los que los Estados han querido luchar contra la elusión fiscal internacional y los paraísos fiscales. La efectividad ha inspirado también la siempre mayor incidencia de las fuentes comunitarias en los sistemas tributarios nacionales, implicando también al sector tributario en el proceso de eficacia directa de las disposiciones de las directivas, que ha ciertamente crecido, con la responsabilidad de los jueces nacionales, también por los derechos de los contribuyentes nacionales y su tutela. En esto la efectividad ha influido directamente en la función jurisdiccional en su articulación procesal hasta justificar la apreciación de oficio de una eventual incompatibilidad de la norma nacional con el ordenamiento europeo y la superación de la autoridad de la cosa juzgada nacional. Corolario de la amplia relevancia de la efectividad, es el abuso del derecho que, nacido como comunitario, como garantía de la efectividad ha asumido posteriormente una eficacia general. Se ha convertido, de hecho, en un principio inmanente a todo el ordenamiento europeo en el que se van integrando cada vez más los nacionales y, con ellos, también los propios del sistema tributario, a pesar del siempre móvil confín de la competencia concurrente en materia tributaria. Esto confirma la cada vez más extendida e incisiva efectividad que se ha convertido, con el tiempo, en un principio de tal relevancia y de tal amplitud para situarse como un principio de principios o como meta-principio. De este modo la efectividad contribuye a exaltar también el papel en el ordenamiento de otros principios y, en consecuencia, también su eficacia en el ámbito tributario. Como confirmación ulterior del grado de integración jurídica que indica la evolución de las relaciones entre el ordenamiento europeo y los sistemas tributarios nacionales.

Así sucede en la subsidiariedad que, nacida para definir los límites de expansión del ordenamiento europeo respecto de los nacionales, habría debido salvaguardar las áreas de intervención normativa nacional. Una garantía fuerte, porque actuando según la lógica de la atribución de la soberanía sobre la cual se había fundado la relación entre los ordenamientos nacionales y el europeo y que encontraba una plena afirmación en el campo tributario en la previsión de armonización de los impuestos indirectos y en el procedimiento de aprobación de las fuentes basada en el consenso unánime de los Estados. En nombre de la subsidiariedad se habría debido censurar las opciones europeas que, normativa o administrativamente, excedieran los límites de atribución de la soberanía. En cambio, la subsidiariedad ha sido progresivamente erosionada por la cada vez más definida primacía de los objetivos de la Unión Europea, en nombre de la integración económica que ha producido una progresiva integración jurídica de los ordenamientos nacionales: que ha superado la originaria contraposición y se ha colocado más allá de la paralela expansión como sistemas jurídicos considerados autónomos e independientes del ordenamiento europeo.

La subsidiariedad, por tanto, también en el sector tributario, se integra en aquel reparto de competencias que, afirmado solemnemente como principio de atribución, ha tenido el efecto de implicar, originariamente, sólo al sector de la imposición indirecta sobre el que,

en el Tratado de Roma, se imponía la obligación de armonizar, para posteriormente superarlo en nombre de las libertades económicas y de los efectos que sobre la ordenación de la integración económica podían tener las opciones tributarias nacionales, también en sectores y para ámbitos que originariamente no entraban en el objetivo de la armonización.

La efectividad, posteriormente, se ha acompañado de la proporcionalidad: que había sido considerada necesaria en la definición originaria de las relaciones entre los ordenamientos nacionales y el europeo. Debía servir para evitar que los límites impuestos a la competencia exclusiva o compartida de la Comunidad Económica en creación pudieran después ser superados por las instituciones europeas en el ejercicio de sus poderes atribuidos por los Estados miembros. Queda, de la proporcionalidad, la capacidad de adecuar los medios a los fines, pero en el marco cambiante de integración progresiva de los sistemas tributarios en el ordenamiento europeo, se dirige ya de manera estable a verificar la adecuación no sólo de las opciones de transposición nacional a los límites comunitarios de la armonización fiscal, sino también de los regímenes formales que aportan restricciones a la aplicación de los modelos armonizados o que se basan en presunciones que pueden limitar o impedir el ejercicio de derechos de fundamento europeo. Finalmente, en nombre de la proporcionalidad se ha querido medir la eficacia de las restricciones justificadas a las libertades económicas o permitidas por las directivas que, en materia de impuestos directos, se han limitado a un reparto de la imposición entre los Estados, como las de los grupos transfronterizos implicados en la circulación de dividendos, en las fusiones, en las financiaciones o en la utilización de los bienes inmateriales.

La efectividad permite también la evolución del principio de leal colaboración que impone a la Unión y a los Estados miembros respetarse respectivamente en el cumplimiento de sus deberes derivados de los Tratados. Obligaciones recíprocas que, en la evolución de las relaciones entre los ordenamientos, después han incluido también aquellas que en el sector tributario, los Estados habrían debido respetar a medida que las obligaciones de armonización se hacían más rigurosas, que los regímenes fiscales nacionales transfronterizos debían respetar las libertades económicas y que las medidas nacionales que disminuían o eliminaban la carga fiscal sobre alguna categoría de sujetos se convertían en potencialmente lesivos de la competencia fiscal en Europa.

Por último, el principio de igualdad de tratamiento ha avanzado acompañando a un mercado integrado y cubre, ahora, las interpretaciones que en nombre de las libertades del mercado reconducen la fiscalidad transfronteriza no a la originaria contraposición entre ordenamientos, sino a su progresiva integración, sin necesidad de continuar comparando las posiciones fiscales de los residentes y de los no residentes, pero tratando de repartir el poder impositivo de los Estados entre los contribuyentes que circulan en el área económica europea finalmente libre.

6. DE LOS PRINCIPIOS JURÍDICOS A LOS PRINCIPIOS GENERALES: EL PAPEL DE LAS TRADICIONES JURÍDICAS NACIONALES EN LA CREACIÓN DE UN ESPACIO JURÍDICO EUROPEO

Con los años, cuanto más se ha consolidado el ordenamiento europeo gracias a los principios jurídicos, más se ha alimentado, después, la integración jurídica que ha afectado también al sector tributario, más se ha extendido, finalmente, con la progresiva incidencia del ordenamiento europeo en los sistemas fiscales nacionales, la aplicación de los principios. De hecho, éstos ya no se separan entre las competencias europeas y nacionales, sino que apoyan la evolución continua que, desde la perspectiva de la integración jurídica, permite el paso continuo del ámbito europeo al nacional.

A su vez sobre los principios se funda también la progresiva creación y multiplicación de derechos, en coherencia con el carácter original del ordenamiento europeo. Este, después de haber definido la relación con los ordenamientos nacionales, procede en la reciproca integración no sólo a implicar a los Estados en la responsabilidad asumida con la cesión de soberanía, sino también a imponer a los particulares obligaciones y atribuirles, en coherencia, derechos subjetivos, incluso, y esto parece claramente innovador, independientemente de las normas emanadas de los Estados miembros. Se trata de derechos que, referidos directamente a los ciudadanos, encuentran tutela ante los jueces nacionales; garantizan el fundamento de un ingreso indebido para el derecho a su reembolso, del mismo modo a lo que sucede ante una norma constitucional cuando se viola por una norma interna; justifican, aunque indirectamente, el derecho al resarcimiento que, a su vez, encuentra fundamento precisamente en el ingreso indebido nacional.

Así con la experiencia de estos años se ha definido el paso de la integración económica a la creación de un espacio jurídico de libertad, justicia y seguridad que se ha convertido en la nueva frontera de la Unión Europea tras el Tratado de Lisboa. Así ha crecido también el papel de los derechos: los que han aparecido en estos años son el fruto más original de la integración jurídica, también en el sector tributario, hasta el punto de ser reconocidos como tutelables ante las jurisdicciones nacionales y que ahora están destinados a cualificar y apoyar la nueva dimensión jurídica de la Unión. Una afirmación importante, ésta de los derechos, también en materia tributaria, que cualifica en un modo original la nueva creación del espacio jurídico europeo que ya no puede inspirarse y definirse sólo desde las libertades económicas. La nueva dimensión europea ha contribuido ciertamente a orientar el propio papel de los principios jurídicos: que habían apoyado la evolución del ordenamiento europeo en sus relaciones con los ordenamientos nacionales para conseguir la integración económica y que después han contribuido a consolidarla y salvaguardarla. Una vez afirmado el mercado europeo, son los derechos los que, en el espacio jurídico europeo, requieren un apoyo, un reconocimiento efectivo, una tarea común de los ordenamientos, ya progresivamente integrados, también en el ámbito tributario. En éstos, más que a las libertades económicas, se inspiran los principios jurídicos que, como la efectividad, con la subsidiariedad, la proporcionalidad y la leal colaboración, se han convertido, al mismo tiempo, en garantía y atributo del espacio jurídico europeo. Una función esta, que, original en la creación del ordenamiento, viene enriquecida progresivamente por el reconocimiento y por la afirmación de los principios que las tradiciones jurídicas de los Estados habían reconocido y que ahora pueden contribuir a la plena afirmación del espacio jurídico europeo. Una osmosis única y original, señal de una fe en un proceso de integración, en este caso ascendente, que sirve para afirmar una aportación nacional a la cultura de la integración, para un espacio jurídico europeo, ya establemente compartido. Por lo tanto, desde esta perspectiva y con esta función, los principios generales se les reconoce como parte integrante del ordenamiento de la Unión, si bien al menos formalmente deben ser coherentes con las competencias de la Unión las cuales dependen, sin embargo, de la renuncia a la soberanía, tan importante en el sector tributario.

Un papel pleno, como fuente del ordenamiento, con carácter de Derecho originario que ha superado el papel inicial que derivaba directamente de las tradiciones jurídicas nacionales: el de inspirar y orientar la interpretación del ordenamiento, el de colmar lagunas. Así, ahora, los principios concurren a realizar la coherencia y la unidad del ordenamiento europeo para asegurar que el conjunto del Derecho originario y del derivado, con la variedad de fuentes que la jurisprudencia ha contribuido a resaltar, pueda ser reconducido a una visión unitaria, la única que pueda su vez asegurar la relación dinámica con los ordenamientos nacionales también en materia tributaria de acuerdo con un proceso de

integración que se revela cada vez más incisivo. Una dinámica que ha permitido consolidar la primacía del ordenamiento sin deber recurrir al necesario recorrido que el proceso de creación normativa imponía y que en el sector tributario estaba secuestrado por la política y por el consenso unánime.

Con la afirmación del principio de confianza han crecido las responsabilidades de los legisladores y de las administraciones nacionales al transponer y al aplicar respectivamente el Derecho tributario nacional, cada vez más integrado en el ordenamiento europeo. La confianza requiere preliminarmente una seguridad en que la formulación legislativa o la elaboración de los actos administrativos sea clara y comprensible, así como se exige a las reglas de Derecho interno. No obstante, este principio alcanza a la interpretación, en particular, la de la Administración. Ésta, al garantizar una aplicación imparcial de las normas nacionales, en todo el territorio nacional, cada vez más influidas por el ordenamiento europeo, sobrepasa los confines administrativos naturales de la tradición nacional para constituir, de acuerdo con la interpretación europea, la mejor garantía de aplicación administrativa del Derecho europeo. Con tal responsabilidad la obra de la Administración genera una confianza que está tutelada ante las variaciones interpretativas que, si bien son admisibles, no pueden sin embargo exponer al contribuyente a consecuencias perjudiciales. Éstas, ya tuteladas en algunos ordenamientos, como el italiano, ante las sanciones, deberían alcanzar también al crédito tributario, allí donde la nacional se refiera a situaciones originadas por el ordenamiento europeo en la más amplia acepción que sigue a la integración actualmente emprendida. Ni siquiera cuando la confianza está fundada sobre elecciones legislativas puede eficazmente oponerse a la efectividad si esta se discute por una alteración de la competencia provocada por beneficios o reducciones fiscales que atribuyan una posición de ventaja económica a una categoría de contribuyentes. Ni siquiera la firmeza jurídica, asegurada por la cosa juzgada, ha podido eficazmente oponerse a la afirmación de la efectividad, tampoco cuando la aplicación de la medida fiscal favorable hubiera estado justificada por la confianza legislativa: coherente y justificada por la pertenencia de los contribuyentes al ordenamiento nacional.

La buena fe ha conocido una vitalidad interrumpida que, en tiempos más recientes, ha servido para salvaguardar el derecho a la deducción del IVA, incluso en los casos de operaciones subjetivamente inexistentes, en las que los operadores económicos implicados no podrían ignorar, con una comprobación diligente, el papel económico efectivo de su vendedor.

La seguridad ha definido establemente los parámetros de la integración del orden jurídico que representa el objetivo que el Tratado de Lisboa define como espacio jurídico de justicia, libertad y seguridad y que la Unión está obligada a perseguir después de veinte años de mercado europeo. Tal principio no asegura sólo la primacía del ordenamiento europeo, como ha sucedido con la integración económica sino que concurre a la cada vez más rápida integración entre los ordenamientos también en el campo tributario. La seguridad, en el nuevo orden jurídico que el Tratado de Lisboa define, se ha convertido en una responsabilidad compartida entre la Unión Europea y los Estados. La primera, para la aplicación uniforme del Derecho europeo y los segundos para la aplicación del Derecho derivado, en particular, de conformidad con la interpretación europea que vincula cada vez más a jueces y Administraciones. Los beneficiarios son cada vez más los ciudadanos y por tanto también los contribuyentes, que son los destinatarios del orden jurídico de libertad, justicia y seguridad que representa el nuevo objetivo de la Unión.

El derecho de defensa, hoy, define establemente las relaciones de los ciudadanos con las instituciones europeas. Un reconocimiento formal, establecido por el Tratado de Lisboa como corolario del derecho a una buena administración, después de que durante años la jurisprudencia lo había ofrecido como aplicación de los principios comunes de las tradicio-

nes jurídicas de los ordenamientos nacionales que han concurrido así a proteger de manera eficaz la plena tutela de los derechos garantizados por el ordenamiento europeo. Tal integración jurídica progresiva ha revelado la potencialidad del derecho de defensa en el ámbito tributario: de la plena aplicación de la normativa europea en el sector aduanero, a la garantía de la eficaz transposición de los modelos armonizados y de los derechos por ésta asegurados a través de las administraciones nacionales. No estaba en juego la competencia, que se limitaba al dato material, sino de nuevo la efectividad de los caracteres que califican tales modelos, como había sucedido en el IVA con los caracteres de la generalidad, de la proporcionalidad al precio y, sobre todo, de la neutralidad.

Gracias a la aportación de las tradiciones jurídicas nacionales y a la eficacia, en el ordenamiento europeo, de los principios comunes a los Estados nacionales, la integración jurídica europea se ha enriquecido, también en el ámbito tributario, de principios de alcance general. Una contribución ésta, de los sistemas tributarios nacionales una vez que sus correspondientes opciones no sólo no son enemigas de la integración económica, sino que se han convertido en funcionales para un nuevo orden jurídico, común y compartido. Convertidos en principios generales estos se han añadido a los principios jurídicos en la protección del nuevo orden jurídico: no ya sólo el del mercado que había constituido el objetivo originario, sino también en materia tributaria.

Con los principios generales no sólo se juzgan las medidas o los regímenes nacionales por su compatibilidad con el ordenamiento europeo, así como había pasado con los principios jurídicos, en nombre de la integración económica, en la larga y fértil estación de la integración en el ordenamiento europeo de los sistemas tributarios nacionales. A los principios generales no les resulta parangonables las medidas económicas, las que habían perseguido la neutralidad, competencia y las libertades económicas en el mercado europeo. Por tales principios generales, en cambio, pueden ser tutelados los derechos de los contribuyentes ante la incierta o discutible transposición nacional o al sucederse interpretaciones nacionales o comunitarias o la variedad de medidas administrativas con las cuales se ha querido dar aplicación a las normas nacionales o a las europeas. Por los principios generales, por tanto, se exalta el papel de la interpretación: la orientada por la jurisprudencia europea para una tutela de los contribuyentes ante los jueces nacionales y la de las Administraciones nacionales en el ejercicio de las funciones tributarias, ambas unidas en la nueva responsabilidad europea. Por los principios generales los contribuyentes pueden requerir a los Estados el sacrificio de la inaplicación de las normas nacionales. Esto, según un extendido parámetro de legalidad que caracteriza el nuevo orden jurídico, el del espacio europeo de libertad, seguridad y justicia que mide la legitimidad de los actos administrativos y la legalidad de las normas nacionales. Tales principios generales, por tanto, han asumido la fuerza jurídica que únicamente la primacía del ordenamiento europeo integrado les ha podido atribuir, desde el momento que los mismos principios, en el ámbito nacional, no habrían logrado ir más allá de los confines del propio ordenamiento. Así pueden concurrir a la creación de un espacio jurídico europeo, continuando en esa integración jurídica que, también en el campo tributario, ha caracterizado la larga estación de los principios jurídicos y de su efectividad más evolucionada.