

DOCUMENTOS

**INCIDENCIA DE LA NORMATIVA FISCAL EUROPEA
EN LA FISCALIDAD ESPAÑOLA: ESPECIAL
REFERENCIA A LA AUTONOMÍA TRIBUTARIA DE LAS
COMUNIDADES AUTÓNOMAS**

Autores: *Antonio Aparicio Pérez*
Santiago Álvarez García
Universidad de Oviedo

DOC. N.º 6/09



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

- I. INTRODUCCIÓN
 - II. SIGNIFICADO Y ALCANCE DE LA COMUNIDAD EUROPEA Y DE LA UNIÓN EUROPEA
 - II.1. Los principios del Tratado de la Comunidad Europea
 - II.1.1. Introducción
 - II.1.2. Principios básicos de aplicación general
 - II.2. Los principios informadores del poder financiero de la Comunidad Europea
 - II.2.1. Introducción
 - II.2.2. Principios predicables especialmente de la materia fiscal
 - II.3. Atribuciones y limitaciones impositivas derivadas de la pertenencia a la Comunidad Europea
 - III. LA INSERCIÓN DEL ORDENAMIENTO ESPAÑOL EN EL ORDEN COMUNITARIO
 - III.1. La recepción del Derecho comunitario en materia tributaria
 - III.2. El poder financiero del Estado español
 - III.3. La potestad financiera de las Comunidades Autónomas
 - III.3.1. Reconocimiento general de la autonomía financiera
 - III.3.2. Manifestaciones de la autonomía financiera
 - III.3.3. Autonomía en el ámbito tributario
 - III.4. Regímenes fiscales especiales por razón del territorio
 - III.4.1. Régimen fiscal de Navarra
 - III.4.2. Régimen fiscal especial del País Vasco
 - III.4.3. Régimen fiscal especial de Canarias
 - III.4.4. Régimen fiscal especial de Ceuta y Melilla
 - IV. CONCLUSIONES
- BIBLIOGRAFÍA Y JURISPRUDENCIA

I. INTRODUCCIÓN

Desde su creación el ejercicio de ciertas competencias fiscales por parte de la Comunidad Económica Europea ha sido objeto de numerosos estudios.

Ahora bien, desde la ya lejana fecha de su constitución, 27 de marzo de 1957, han sido muchos los cambios en materia fiscal y económica acaecidos; cambios no sólo de tipo cuantitativo sino también cualitativo, entre ellos, la constante ampliación de Estados miembros.

Esto ha llevado consigo un proceso continuado de adaptación de la normativa fiscal europea a las nuevas circunstancias, si bien este proceso evolutivo ha sido lento y no ha alcanzado aún un apreciable y fructífero desarrollo. Es de prever, sin embargo, que dada la envergadura que está alcanzando la hoy llamada Unión Europea los cambios a introducir en su sistema fiscal y en sus potestades tributarias tengan que alcanzar un ritmo más rápido y llevar a una transformación profunda.

Además, ha de tenerse en cuenta que gran parte de los problemas detectados y derivados de la interacción, Hacienda europea-Hacienda española, traen su causa por una parte en la todavía no muy bien articulada estructura fiscal de la Comunidad Europea y por otra, en el complejo sistema de organización territorial del Estado español, en el que existen tres niveles de gobierno y administración: central, autonómico y local.

Ítem, más la complejidad fiscal se acentúa en la medida en que no todas las Comunidades Autónomas tienen un sistema fiscal que podamos calificar de común y homologable entre ellas, sino que también la pervivencia de regímenes forales mantiene más viva que nunca la existencia de graves conflictos fiscales, manifestados entre otros aspectos, en la utilización de las potestades tributarias atribuidas a los territorios forales para la concesión de ventajas fiscales en detrimento del principio de igualdad y de libre competencia.

Todo ello hace que adquiera un gran sentido y constituya una gran oportunidad analizar los problemas que la nueva situación plantea; problemas que afectan no sólo a la relación Estado central-Comunidades Autónomas sino que trasciende al ámbito europeo debido a las facultades que la Unión Europea tiene a fin de preservar un mercado común y garantizar una igualdad mínima entre todos los ciudadanos de la Unión.

En consecuencia, aunque, obviamente, por razones del tiempo pasado y por la trascendencia de la materia analizable, los estudios sobre estas cuestiones han sido muy numerosos, podemos decir que su análisis a la luz de las nuevas incorporaciones de Estados miembros y de la previsión de incorporación a la Unión Europea en breve de tiempo de nuevos miembros, a la vez que a la existencia de un proceso de reordenación de competencia en el marco de las Comunidades Autónomas españolas consecuencia no sólo de los nuevos Estatutos de Autonomía ya aprobados, que presentan, por otra parte, todos ellos ciertas dudas sobre la constitucionalidad de algunos de sus preceptos referidos al ejercicio de potestades fiscales, sino también por la próxima aprobación de otros estatutos, convierte el estudio proyectado en oportuno, necesario y actual.

Para el correcto enfoque del trabajo a realizar, es necesario partir de los dos presupuestos básicos siguientes:

1. Determinación del significado y alcance de la Hacienda de la Comunidad Económica Europea.
2. Competencia de los distintos entes territoriales coexistentes en el Estado español.

A partir de ahí ha de descenderse al análisis de los aspectos particulares, cuyo estudio podrá segmentarse en la exposición de las siguientes concretas cuestiones:



Financiación de la Unión Europea por medio de recursos propios de los Estados miembros.

Poderes, potestades y facultades de la Unión Europea en el ámbito fiscal y presupuestario de los Estados miembros.

Concepto, significado y alcance de la “Hacienda General” española y su incidencia en el ámbito de las Haciendas territoriales.

Sistema fiscal estatal y su articulación con los subsistemas territoriales y locales.

Sólo así, tras el análisis de estas cuestiones podremos tener una clara idea de la incidencia de la Hacienda de la Unión Europea en la Hacienda española en sus diversos niveles de gobierno.

II. SIGNIFICADO Y ALCANCE DE LA COMUNIDAD EUROPEA Y DE LA UNIÓN EUROPEA

El 25 de marzo de 1957 se firmaron en Roma los tratados fundacionales de la Comunidad Económica Europea y de la Comunidad Económica de la Energía Atómica, conocido este último como Tratado EURATOM, que unidos al tratado fundacional de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero¹, constituyeron el germen de la Carta Magna de la actual Comunidad Europea.

A partir de ahí se inicia un proceso de evolución y ampliación que sigue en nuestros días².

Este proceso de evolución tiene dos momentos de inflexión importantes, el primero de ellos cuando en julio de 2002 se da por terminado el Tratado de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero³ y el segundo de ellos con la entrada en vigor del Tratado de Maastrich (Mastrique) en que la Comunidad Económica Europea ha pasado a denominarse Comunidad Europea, como expresión de una tendencia progresiva a atribuirle una función política más general que en sus orígenes y central en el proceso de integración europea⁴. Asimismo, este Tratado crea una nueva entidad llamada “Unión Europea”⁵, la cual, sin embargo, no viene a sustituir ni a los Estados miembros ni a las Comunidades Europeas hasta entonces existentes.

¹ El Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y el Acero, conocido como Tratado de París, se firmó en dicha ciudad el 18 de abril de 1951 y entró en vigor el 23 de julio de 1952. Estos tratados fueron suscritos por Francia, República Federal Alemana, Luxemburgo, Países Bajos, Bélgica e Italia.

² En la actualidad la Comunidad Europea está integrada por veintisiete Estados, cuya fecha de incorporación ha sido la siguiente: países fundadores: Francia, República Federal de Alemania, Italia, Bélgica, Holanda y Luxemburgo (1957), Reino Unido, Dinamarca e Irlanda (Acta de adhesión de 1972), *Diario Oficial*, núm. L 73, de 27 de marzo de 1972, y Decisión de adaptación de 1973, *Diario Oficial*, núm. L 2, de 1 de enero de 1973, con entrada en vigor el 1 de enero de 1973; Grecia (Acta de adhesión de 1979), *Diario Oficial*, núm. L 291, de 19 de noviembre de 1979, con entrada en vigor el 1 de enero de 1981; España y Portugal (Acta de adhesión de 1985), *Diario Oficial*, núm. L 302, de 15 de noviembre de 1985, con entrada en vigor el 1 de enero de 1986; Austria, Finlandia y Suecia (Acta de adhesión de 1994), *Diario Oficial*, núm. C 241, de 29 de agosto de 1994 y Decisión de adaptación de 1995, *Diario Oficial*, núm. L 1, de 1 de enero de 1995, con entrada en vigor el 1 de enero de 1995; República Checa, Estonia, Chipre, Letonia, Lituania, Hungría, Malta, Polonia, Eslovenia y Eslovaquia (Acta de adhesión de 2003), *Diario Oficial*, núm. L 236, de 23 de septiembre de 2003, con entrada en vigor el 1 de mayo de 2004; República de Bulgaria y de Rumanía (Acta de adhesión de 2005), *Diario Oficial*, núm. L 157, de 21 de junio de 2005, con entrada en vigor el 1 de enero de 2007.

³ El Tratado de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero expiró el día 23 de julio de 2002.

⁴ Cfr. TORRES UGENA, N. y otros: *Instituciones de Derecho Comunitario*, edit. Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, pág. 22.

⁵ Este tratado ha sido modificado por el tratado de Ámsterdam de 2 de octubre de 1997 (entrada en vigor el 1 de mayo de 1999), *Diario Oficial*, núm. C 340, de 10 de noviembre de 1997; por el por el tratado de Niza de 26 de febrero de 2001 (entrada en vigor 1 de febrero de 2003), *Diario Oficial*, núm. C 80, de 10 de marzo de 2001. En el *Diario Oficial*, núm. C 310, de 16 de diciembre de 2004, se publica el texto de una Constitución para Europa, que recoge el texto adoptado por consenso por la Convención europea el 13 de junio y 10 de julio de 2003 y remitido al Consejo Europeo de Roma el 18 de julio de 2003, que no llegó a entrar en vigor al rechazarse en referéndum por Francia y Países Bajos. El Tratado de Lisboa de 13 de diciembre de 2007, modifica el tratado de la Unión Europea, habiendo sido rechazado hasta el momento por la República de Irlanda.

Aunque no sea este el lugar más adecuado para dilucidar esta cuestión, es necesario hacer unas breves consideraciones en torno a cuál es la naturaleza jurídica que se atribuya a la Unión Europea, pues ello nos permitirá conocer y comprender mejor el significado y alcance de nuestra investigación.

Podemos resumir esta cuestión en los siguientes términos:

En primer lugar, el término Unión Europea se introduce, como hemos señalado, por el Tratado de Maastricht en 1992, creándose una nueva entidad llamada “Unión Europea”, la cual, sin embargo, no viene a sustituir a los Estados miembros ni tampoco a las Comunidades Europeas hasta entonces existentes.

Partiendo de esto, la Unión Europea, puede ser entendida como una realidad jurídico-política creada por los Estados miembros para llevar a cabo el proceso de integración europea a través de una pluralidad de mecanismos y métodos de actuación que están sujetos a unos mismos principios y objetivos y que utilizan una misma estructura institucional básica.

Ahora bien, a nuestro juicio la Unión Europea carece de personalidad jurídica plena, pero tiene ciertos atributos propios de la subjetividad internacional si bien en estos momentos sea parcial e incipiente.

En segundo lugar, dejando, pues, al margen esta cuestión, a continuación nos referimos a la Comunidad Europea como ente integrador de las tres comunidades europeas tradicionales (Comunidad Europea del Carbón y del Acero, CECA, Comunidad Europea para el desarrollo de la Energía Atómica, EURATOM, y Comunidad Económica Europea, CEE), como institución verdaderamente detentadora de la potestad tributaria.

A este respecto, en el estudio que realizamos utilizaremos la versión consolidada del Tratado de la Unión Europea y del tratado constitutivo de la Comunidad Europea publicados en el *Diario Oficial*, núm. C 321 E, de 29 de diciembre de 2006.

II.1. Los principios del Tratado de la Comunidad Europea

II.1.1. Introducción

Tres son las consideraciones iniciales que a este respecto debemos hacer:

En primer lugar, ha de entenderse que al hablar de principios estamos haciendo referencia a aquellas normas que desde la perspectiva de la Comunidad Europea y de la Unión Europea se consideran básicas en el proceso de construcción europea.

En segundo lugar, que aunque aquí se traten conjunta y e indiscriminadamente los principios recogidos algunos estaban ya en los primitivos Tratados constitutivos de las Comunidades y otros son de incorporación por el Tratado de Maastricht.

En tercer lugar, estos principios de aplicación general son, también, por ello mismo, aplicables *mutatis mutandis*, al objeto de nuestra investigación que se refiere al ámbito fiscal.

En cuarto lugar, ha de indicarse que junto a los principios básicos de aplicación general, por lo tanto, también, aplicables al ámbito fiscal, existen otros principios que inciden de forma particular, unos directamente, y otros indirectamente, en dicho ámbito como son : principio de armonización fiscal, principio de igualdad, principio de no discriminación, principio de quién contamina paga, principios de política económica y monetaria, principio sobre competencia de las empresas, principio de circulación de capitales y pagos, los cuales serán brevemente tratados en el epígrafe siguiente.

II.1.2. Principios básicos de aplicación general

Estos principios básicos de aplicación general, son:

- Principio de eficacia directa.
- Principio de primacía.
- Principio de seguridad jurídica.
- Principio de respeto al acervo comunitario.
- Principio de integridad.
- Principio de unidad institucional.
- Principio de cooperación intergubernamental.
- De progresión.
- De subsidiariedad.
- De proporcionalidad.
- De atribución.
- De no discriminación.
- De solidaridad.

El principio de eficacia directa significa que las normas comunitarias⁶ no necesitan de acto alguno de recepción en el Derecho interno pues son fuente inmediata de derechos y obligaciones para todos aquellos a quienes afectan y por tanto pueden ser invocadas directamente por los particulares ante los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros los cuales tienen la obligación de aplicarlas.

Ya desde muy pronto la Jurisprudencia comunitaria se pronunció al respecto.

Así, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea en su Sentencia de 5 de febrero de 1963, asunto 26/62, caso *Van Gend & Loos* afirmó positivamente dicho principio declarando que los Tratados constitutivos son algo más que un acuerdo que se limite a crear obligaciones mutuas entre las partes⁷.

Con posterioridad la Jurisprudencia comunitaria ha ido perfilando y fijando los preceptos del Tratado que tienen eficacia directa, debiéndose destacar que en materia fiscal sólo un precepto tiene carácter programático, el artículo 99 (hoy art. 93 del Texto Consolidado), según Sentencia del Tribunal de Justicia de 3 de abril de 1968, asunto 28/67, caso *Molkerei-Zentrale Westfalen/Lippe GmbH/Hauptzollamt Pederborn*⁸.

Asimismo ese efecto directo es proclamado por el Tribunal de Justicia en su Sentencia de 24 de octubre de 1996, asunto C-72/95, caso *Kraaijeveld*. El pronunciamiento del Tribunal recae sobre una decisión prejudicial sobre la interpretación de la Directiva 85/337/CEE del Consejo, de 27 de junio de 1985, relativa a la evaluación de las repercusiones de determinados proyectos públicos y privados sobre el medio ambiente y sobre la obligación de un órgano jurisdiccional de garantizar el respeto de una directiva que tenga efecto directo, pero que no haya sido invocada por un particular.

Respecto al principio de primacía del Derecho comunitario ha de partirse de que la eficacia directa de determinadas normas comunitarias exige su aplicación de forma general, uniforme e

⁶ Estas normas comunitarias son los Tratados y los Reglamentos. *Vid.*, a este respecto, por todas, la Sentencia del Tribunal de Justicia de 10 de octubre de 1974, asunto 34/73, caso *Variola*, Rec., p. 981.

⁷ *Vid.* Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 5 de febrero de 1963, asunto 26/62, caso *Van Gend en Loos*, Rec. IX, p. 5.

⁸ *Vid.* Sentencia del Tribunal de Justicia de 3 de abril de 1968, asunto 28/67, caso *Molkerei-Zentrale Westfalen/Lippe GmbH/Hauptzollamt Pederborn*, Rec. XIV, p. 211.

incondicionada en todos los Estados miembros, y, por tanto, tiene como corolario la primacía del Derecho comunitario frente a las normas internas incompatibles. Las normas europeas prevalecen sobre las internas, además, en la medida en que las Comunidades utilizan para dictarlas competencias propias, atribuidas, por los Estados, en base a procedimientos constitucionalmente establecidos⁹.

El Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea ha fijado los fundamentos de este principio a través de distintas Sentencias entre las que cabe destacar:

La Sentencia de 15 de junio de 1964, asunto 6/64, caso *Flaminio Costa/ENEL* proclama la primacía de la aplicación del Derecho comunitario sobre los derechos internos de los Estados miembros¹⁰, al decir: "... que, en efecto, al Derecho nacido del Tratado, surgido de una fuente autónoma, por su propia naturaleza no se le puede oponer ninguna norma del Derecho nacional, sin perder su carácter comunitario y sin que se cuestione el fundamento jurídico de la Comunidad misma".

Y la Sentencia de 9 de marzo de 1978, asunto 106/77, caso *Simmenthal*, señala que: "... en virtud del principio de la primacía del Derecho comunitario, las disposiciones del Tratado y los actos de las instituciones directamente aplicables, tienen como efecto, en sus relaciones con el Derecho interno de los Estados miembros, no sólo hacer inaplicable de pleno derecho, por el hecho mismo de su entrada en vigor, cualquier disposición contraria de la legislación nacional preexistente, sino también, en la medida en que dichas disposiciones y actos formen parte integrante, con rango prioritario, del orden jurídico aplicable en el territorio de cada uno de los Estados miembros, impedir la formación válida de nuevos actos legislativos nacionales en la medida en que sean incompatibles con las normas comunitarias"¹¹.

El principio de seguridad jurídica, aspecto clave en los modernos Ordenamientos jurídicos, en proceso todavía aún de plena adaptación y consolidación, está siendo delimitado, asimismo, por el Tribunal de Justicia.

A este respecto la Sentencia del Tribunal de Justicia de 4 de abril de 1974, asunto 167/73, caso *Comisión v. Francia* en cuestión referente a la disposición del párrafo segundo del artículo 3 de la Ley de 13 de diciembre de 1926 por la que se aprueba el Código de trabajo marítimo, ha declarado que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de las disposiciones del Tratado en materia de libre circulación de trabajadores y, en particular, de los artículos 1, 4 y 7 del Reglamento (CEE) número 1612/68 del Consejo, de 15 de octubre de 1968 indicando, en lo que aquí ahora nos interesa, que: "... de ello se desprende que, si bien la situación jurídica objetiva es clara, en el sentido de que el artículo 48 y el Reglamento número 1612/68 son directamente aplicables en el territorio de la República Francesa, no es menos cierto que el mantenimiento, en estas condiciones, del texto del Código del trabajo marítimo da lugar a una situación de hecho ambigua, al mantener, para los sujetos de derecho afectados, un estado de incertidumbre en cuanto a las posibilidades de que disponen de invocar el Derecho comunitario. Que esta inseguridad resultar reforzada por el carácter interno y verbal de las instrucciones puramente administrativas, que excluyen la aplicación de la ley nacional. Que la inseguridad creada por el mantenimiento sin modificación del texto del artículo 3 del Código del Trabajo marítimo constituye un obstáculo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad..."¹².

Y la Sentencia del Tribunal de 6 de mayo de 1980, asunto 102/79, caso *Comisión v. Bélgica* que tiene por objeto que se declare que, al no adoptar las disposiciones legislativas, reglamentarias y administrativas necesarias para adoptar los Ordenamientos internos a dos Directivas del Consejo relativas a la aproximación de las legislaciones nacionales en el sector de los vehículos de motor y en el sector de los tractores agrícolas y forestales, respectivamente, el Reino de Bélgica, ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CEE, ha indicado: "... ya el Tribunal de Justicia ha reiterado en varias ocasiones, en particular en su Sentencia de 11 de abril de 1978, asunto 100/77, caso *Comisión v. Italia*, que un Estado miembro no puede alegar dificultades internas

⁹ FALCÓN Y TELLA, R.: *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, edit. Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense y Editorial Civitas, Madrid, 1988, pág. 89.

¹⁰ *Vid.* Sentencia de 15 de junio de 1964, asunto 6/64, caso *Costa/ENEL*, Rec. X, p. 1141.

¹¹ *Vid.* Sentencia del Tribunal de Justicia de 9 de marzo de 1978, asunto 106/77, caso *Simmenthal*, Rec. p. 629.

¹² *Vid.* Sentencia del Tribunal de Justicia de 4 de abril de 1974, caso 167/73, asunto *Comisión v. Francia*, apartados 41, 42 y 47.

o disposiciones de su Ordenamiento jurídico nacional, ni siquiera constitucional, para justificar la inobservancia de las obligaciones y plazos que resultan de sus Directivas comunitarias. 16. Este juicio está tanto más justificado cuanto que los artículos 15 de ambas Directivas generales 70/156, de 6 de febrero de 1970, y 74/150, de 4 de marzo de 1974, disponen en términos idénticos que los “estados miembros adoptarán, en un plazo de dieciocho meses a partir del día de su notificación, las medidas necesarias para cumplir la presente Directiva e informarán de ello inmediatamente a la Comisión. Al tratarse en ambos casos de Directivas marco, cabe entender que este precepto obligaba a los Estados miembros destinatarios a adoptar en sus respectivos sistemas legislativos las disposiciones necesarias con vistas a la aplicación, en los plazos deseados, de las Directivas concretas cuyo objeto estaba plenamente identificado, en los anexos incorporados a las dos citadas Directivas”¹³.

El principio de respeto al acervo comunitario comprende el respeto a todo el patrimonio de la Comunidad.

La noción de acervo comunitario según el profesor AKOS TOTTH abarca “todo el patrimonio de la Comunidad, esto es: el conjunto de reglas, principios, acuerdos, declaraciones, resoluciones, posiciones, opiniones, objetivos y prácticas concernientes a las Comunidades Europeas, independientemente de su obligatoriedad jurídica, que ha sido desarrollado desde su constitución y que ha sido aceptado por las instituciones comunitarias como regulador de sus actividades”¹⁴.

Y MARTÍN REBOLLO define el acervo o *acquis* comunitario como: “la historia y el conjunto de realizaciones, principios, prácticas, compromisos y usos no escritos, que son al mismo tiempo fruto y plasmación de la experiencia histórica de la Comunidad, de las declaraciones políticas de sus Instituciones o de la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia, y que han de asumir por entero los nuevos miembros que se adhieran a ella”¹⁵.

Este acervo comunitario tiene su reflejo, además, en el derecho escrito tanto en el Tratado de la Unión Europea adoptado en Maastricht el 7 de febrero de 1992, revisado en Ámsterdam en 1997, en Niza en 1992 e incorporado posteriormente a la que se ha venido llamando como Constitución para Europa.

Sin embargo, el reconocimiento de este principio, como ha puesto de manifiesto, parte de la doctrina, se viene realizando de forma repetitiva, atropellada y superpuesta¹⁶.

El acervo comunitario tiene una peculiar significación en el ámbito fiscal porque significa que el ordenamiento de todos los Estados en materia fiscal es susceptible de integrarse como formando parte de la Constitución financiera europea¹⁷.

El principio de integridad se formula a partir del artículo 49 del Tratado de la Unión Europea de 7 de febrero de 1992 con un doble significado: por una parte implica que el Estado candidato solicita el ingreso a la Unión Europea, que en principio, como hemos señalado no tiene personalidad jurídica pasando a formar parte ineluctablemente de las Comunidades Europeas y de las políticas de cooperación intergubernamental, no pudiendo seleccionar los pilares, ya que éstos no son desvinculables de la Unión¹⁸, y, por otra, que el proceso de profundización en la integración europea ha de seguir ritmos y pautas iguales¹⁹.

¹³ Vid. Sentencia del Tribunal de 6 de mayo de 1980, asunto 102/79, caso *Comisión v. Bélgica*, apartados 15 y 16.

¹⁴ TOTTH, A. G.: *The Oxford Encyclopedia of European Community Law*, vol. I: “Institucional Law”, Clarendon Press, Oxford, 1990, pág. 9.

¹⁵ MARTÍN REBOLLO, L.: “«Estudio Preliminar» a los Tratados Europeos”, en *Leyes Administrativas*, edit. Aranzadi, Navarra, 2000, pág. 243.

¹⁶ Vid. YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: *El Derecho Financiero en los Tratados de la Unión Europea*, edit. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pág. 29.

¹⁷ Cfr. GARCÍA PRATS, F. A.: “La Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea y el artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (De la asunción del principio de capacidad económica como principio del Ordenamiento comunitario)”, Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 117, año 2003, pág. 76.

¹⁸ Cfr. MANGAS MARTÍN, A.: “El Tratado de la Unión Europea: Análisis de su estructura”, *Gaceta Jurídica de la CE*, D-17, año 1992, págs. 60 y 61.

¹⁹ OLESTI RAYO, A.: *Los principios del Tratado de la Unión Europea. Del Tratado de Maastricht al Tratado de Ámsterdam*, editorial Ariel, Barcelona, 1998, pág. 10.

Sin embargo, en esta cuestión, la realidad es otra, pues en el Tratado de Ámsterdam se establece la posibilidad de que los Estados miembros puedan profundizar en el proceso de integración europeo siguiendo ritmos diferentes²⁰.

Principio de unidad institucional. El artículo C del Tratado de la Unión Europea, posterior artículo 3, estableció que “la Unión tendrá un marco institucional único que garantizará la coherencia y la continuidad de las acciones llevadas a cabo para alcanzar sus objetivos, dentro del respeto y del desarrollo del acervo comunitario. La unión velará, en particular, por mantener la coherencia del conjunto de su acción exterior en el marco de sus políticas en materia de relaciones exteriores, de seguridad, de economía, de desarrollo. El Consejo y la Comisión tendrán la responsabilidad de garantizar dicha coherencia y cooperación a tal fin. Asegurarán, cada cual conforme a sus competencias, la realización de tales políticas”.

Esta proclamación inicial pronto va a ser objeto de rectificaciones, apareciendo, por otra parte, como una declaración de intenciones hacia donde debe tender el marco institucional de la Unión Europea²¹.

Por otra parte, el desarrollo posterior de la estructura comunitaria, pone en entredicho la permanencia pura de esta unidad institucional.

En este sentido, la regulación del Consejo Europeo que desde el punto de vista jurídico actúa en tres vertientes diferentes: decisión que implica una capacidad de resolución directa de cuestiones jurídicas de interés comunitario, impulsión, que se traduce en la ocupación por parte del Consejo Europeo del papel principal en la iniciativa jurídica y orientación que lo califica como el instrumento comunitario privilegiado para la conducción de la actividad jurídica comunitaria²², implica discernir como admitir que una entidad que interviene en la resolución de múltiples cuestiones comunitarias pueda desempeñar este papel sin ser una institución comunitaria.

En consecuencia, no es de extrañar que, aunque vinculado desde sus inicios a la creación de una Unión política en un intento de profundizar la construcción europea, se le haya considerado siempre como un elemento distorsionador de la estructura institucional comunitaria, que no participa en la estructura institucional de las Comunidades Europeas sino que se superpone a ella²³.

El principio de la cooperación intergubernamental es una consecuencia lógica de la búsqueda de los objetivos comunitarios, y por lo tanto, habrá de considerarlo transitorio y provisional hasta que se produzca la total y plena integración de los países miembros de la Comunidad; tanto ello debe ser así que el proceso de integración debe pensar en una posible “comunitarización” de los diversos ámbitos de actuación de la Comunidad Europea en particular en lo referente a la cooperación de los Estados miembros en los ámbitos de la cooperación judicial y policial, política exterior y seguridad común.

El principio de progresión en la consecución de la Unión Europea, el cual fue configurado en el Tratado de la Unión Europea (Tratado de Maastricht) si bien, también, lógicamente, estaba implícito en la misma esencia de la Comunidad Europea; ya que, en efecto, este principio se predica de una fase dirigida hacia una finalidad que no se encuentra específicamente determinada, pero que da más sentido y plenitud a la Comunidad Europea.

El principio de progresión se proclama especialmente en dos cuestiones: la progresividad en el procedimiento de adopción de decisiones y la progresividad en la consecución de los objetivos de la Unión Europea.

En el primer caso supone que la toma de decisiones vaya siendo más ágil y rápida para lo cual debe irse sustituyendo la regla de la unanimidad por las de mayoría.

²⁰ OLESTI RAYO, A.: *Los principios del Tratado de la Unión Europea. Del Tratado de Maastricht al Tratado de Ámsterdam*, editorial Ariel, Barcelona, 1998, pág. 10.

²¹ Ya el apartado segundo fue modificado por el Tratado de Ámsterdam.

²² LIÑÁN NOGUERAS, D.: “En Consejo Europeo y la estructura institucional comunitaria”, *Revista de Instituciones Europeas*, número 2, año 1984, pág. 430.

²³ Díez HOCHLEITNER, J.: “La reforma institucional de las Comunidades Europeas acordada en Maastricht”, *Gaceta Jurídica de la CE y de la competencia*, D-18, año 1992, pág. 68



En el segundo caso, implica que de forma gradual y progresiva se vayan adoptando por los distintos Estados miembros toda una serie de objetivos comunitarios como la plena consecución del mercado común e interior, la consecución de la unión aduanera y monetaria, la armonización fiscal, la política de defensa común o la consecución de una zona de seguridad, libertad y justicia comunes.

Principio de subsidiariedad. En el artículo *B*, futuro artículo 2 del Tratado de la Unión Europea, se dispuso que los objetivos de la Unión Europea se deberán alcanzar conforme a las disposiciones y condiciones previstas en el Tratado y en particular conforme al principio de subsidiariedad tal como es definido en el artículo 3 *B*, futuro artículo 5 del Tratado de la Comunidad Europea, para los ámbitos que no fuesen de exclusiva competencia de la Comunidad.

Así, se señala:

“La Comunidad actuará dentro de los límites de las competencias que le atribuye el presente Tratado y de los objetivos que éste le asigna.

En los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva, la Comunidad intervendrá, conforme al principio de subsidiariedad, sólo en la medida en que los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, y, por consiguiente, puedan lograrse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de la acción contemplada, a nivel comunitario...”

Ya desde ese momento se erige en un elemento institucional esencial en la Unión Europea²⁴.

Asimismo, el Parlamento Europeo en Resolución tomada el 12 de julio de 1990, ya resaltó la importancia del principio de subsidiariedad al decir:

“El principio de subsidiariedad es importante no sólo de cara a la delimitación de competencias entre la Comunidad y los Estados miembros, sino también en relación con el ejercicio de esas competencias.”²⁵

La filosofía de este precepto pasa al artículo 93 del Texto Consolidado (antiguo art. 99), que señala: “El Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones 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, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior...”

El principio de subsidiariedad rige el ejercicio de las competencias de la Unión y actúa sobre las competencias compartidas entre los Estados y la Unión Europea.

Aparece como un concepto dinámico, en la medida en que la intervención comunitaria se amplíe cuando las circunstancias lo exijan e, inversamente, que se restrinja o abandone cuando deje de estar justificada²⁶.

Es desde esta perspectiva, como se ha indicado, que el citado artículo 3 *B*, futuro artículo 5, no puede servir por sí sólo como fundamento jurídico de un acto de la Comunidad sino que únicamente se puede utilizar para modelar el ejercicio de las competencias que ya han sido creadas por otras disposiciones del Tratado²⁷.

Por otra parte, específicamente, en el ámbito fiscal, el principio de subsidiariedad implica que la actuación de la Comunidad ha de reducirse al mínimo imprescindible para el correcto funcionamiento del mercado interior, y/o, en su caso, para el logro de los objetivos comunitarios²⁸.

²⁴ Vid. CASS, D.: “The word that saves Maastricht? The principle of subsidiarity and the division of powers within the European Community”, *Common Market Law Review*, núm. 6, año 1992, págs. 1110-1128.

²⁵ Resolución del Parlamento Europeo de 12 de julio de 1990, *DOCE*, núm. 231, de 17 de septiembre de 1990, pág. 163.

²⁶ OLESTI RAYO, A.: *Los principios del Tratado de la Unión Europea. Del Tratado de Maastricht al Tratado de Ámsterdam*, obra citada, pág. 81.

²⁷ THOT, A.: “The principle of subsidiarity in the Maastricht Treaty”, *Common Market Law Review*, núm. 6, año 1992, pág. 1092.

²⁸ Vid. sobre esta cuestión, su proyección y alcance, en el marco fiscal, el artículo de CARRO MARTÍNEZ, A.: “La Unión Europea y el principio de subsidiariedad”, *Revista de Administración Pública*, núm. 126, año, 1991, págs. 217-252.

El principio de proporcionalidad al igual que el de subsidiariedad según estableció el artículo 1 del Tratado de la Unión Europea de 1992 aspira a que las decisiones comunitarias se adopten lo más cerca posible del ciudadano e impone que la acción comunitaria no exceda de lo que sea estrictamente necesaria para alcanzar los objetivos del Tratado.

El principio de proporcionalidad se aplica al ejercicio de todas las competencias, sean o no exclusivas, y su alcance exige que los actos de las instituciones no sobrepasen los límites necesarios para conseguir el objetivo comunitario establecido.

Con el principio de proporcionalidad la acción de la Comunidad queda limitada por la moderación.

También, ha de señalarse dentro del Título que regula las competencias de la referencia al principio de atribución.

En efecto, por algunos autores²⁹ se recoge como principio dentro de los que se refieren a las competencias el principio de atribución, en virtud del cual las competencias no atribuidas a la Unión Europea corresponden a los Estados³⁰.

Se ha relacionado este principio con otros fundamentales del Derecho comunitario como con el principio de proporcionalidad por cuanto la acción de la comunidad está limitada por la moderación y con el de primacía por cuanto es necesario saber primero si la Comunidad tiene competencia para actuar en el caso concreto³¹.

Importante es, asimismo, el principio de la no discriminación.

El artículo 12 del Texto Consolidado de la Comunidad Europea establece este principio que viene a ser en proyección negativa una versión del principio de igualdad³².

Este precepto, reza así:

“En el ámbito de aplicación de este Tratado, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en el mismo, se prohibirá toda discriminación por razón de la nacionalidad.

El Consejo, con arreglo al procedimiento previsto en el artículo 251, podrá establecer la regulación necesaria para prohibir dichas discriminaciones.”

Este principio tiene, a su vez, una réplica específica para el ámbito fiscal, a donde remitimos.

Finalmente, ha de hacerse referencia al principio de solidaridad.

Lo primero que ha de decirse a este respecto, es que desde el punto de vista europeo la solidaridad se traduce por cohesión³³.

Así, ha de verse este principio como implícito en el de cohesión económica y social

El Texto Consolidado de la Comunidad Europea dedica el Título XVII (antiguo art. XIV), de la Tercera Parte a la cohesión económica y social.

Y en este sentido, el artículo 158 (antiguo art. 130 A), establece:

²⁹ Así, YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: *El Derecho Financiero en los Tratados de la Unión Europea*, obra citada, pág. 35.

³⁰ La base de ello se encontraría en el artículo I-11. 2 del Tratado por el que se establece una Constitución para Europa, adoptado por consenso por la Convención europea el 13 de junio y el 10 de julio de 2003 y remitido al Consejo Europeo de Roma el 18 de julio de 2003, produciéndose la firma solemne el 29 de octubre de 2004. Sin embargo, como es sabido, esta Constitución no llegó a ser efectiva al haberse rechazado en referéndum por Francia y Países Bajos.

³¹ Vid. YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: *El Derecho Financiero en los Tratados de la Unión Europea*, obra citada, Madrid, 2007, pág. 35.

³² YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: *El Derecho Financiero en los Tratados de la Unión Europea*, obra citada, pág. 39.

³³ DÍEZ MORENO, F.: *Manual de Derecho de la Unión Europea*, edit. Civitas, Madrid, 2005, pág. 134.



“A fin de promover un desarrollo armonioso del conjunto de la Comunidad, ésta desarrollará y proseguirá su acción encaminada a reforzar su cohesión económica y social.

La Comunidad se propondrá, en particular, reducir las diferencias entre los niveles de desarrollo de las diversas regiones y el retraso de las regiones o islas menos favorecidas, incluidas las zonas rurales.”³⁴

A tales fines, la Comunidad Europea ha creado los llamados “fondos con finalidad estructural”, recogidos en el artículo 159³⁵.

II.2. Los principios informadores del poder financiero de la Comunidad Europea

II.2.1. Introducción

Los principios a los que hemos aludido en cuanto principios básicos y generales informan todo el sentido y el quehacer de la Comunidad Económica, por lo tanto informan también su actuación, como hemos dejado entrever, asimismo, el ámbito de la fiscalidad, si bien, obviamente, la forma de incidencia en él sea diversa.

Pero junto a esos principios el Tratado de la Comunidad Europea ha establecido una serie de principios propios y de reglas particulares aplicables específicamente al ámbito fiscal.

Veamos, ahora estos principios, y posteriormente las limitaciones derivadas de los mismos en el marco impositivo.

La adhesión a la Comunidad Europea incide en el Ordenamiento interno de los Estados miembros en la medida en que supone una limitación del poder financiero de éstos.

Esto supone, a nuestro juicio, dada la naturaleza jurídica de la Comunidad Europea que los Estados miembros ceden parte de sus competencias en este ámbito a la Comunidad³⁶.

Hay, sin embargo, según nuestro criterio, un caso particular, que es el derivado del poder financiero de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero que se trataría de un verdadero poder supranacional.

II.2.2. Principios predicables especialmente de la materia fiscal

Los Principios expresamente consagrados en la Comunidad y con proyección propia y específica o con incidencia fuerte en el ámbito fiscal se pueden clasificar en dos grupos:

- a) Principios con proyección fiscal propia:
 - Principio de armonización fiscal.
 - Principio de igualdad.
 - Principio de no discriminación.
 - Principio de quién contamina paga.
- b) Principios con incidencia mayor o menor, pero imprescindible, en el ámbito impositivo:
 - Principios de política económica y monetaria.

³⁴ El párrafo segundo fue modificado por el Tratado de Ámsterdam.

³⁵ Una equiparación con estos fondos a nivel interior lo encontramos en el artículo 158.3 de la Constitución española desarrollado en el artículo 16.6 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

³⁶ Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, obra citada, pág. 43.

- Principio sobre competencia de las empresas.
- Principio de circulación de capitales y pagos.
- Principio de libertad de establecimiento.
- Principio de libertad de circulación.
- Principio de secreto bancario.

Veamos, brevemente, el alcance y significado de cada uno de ellos.

Lo primero con lo que nos encontramos al analizar la armonización es con la necesidad de precisar su contenido.

No es fácil definir qué ha de entender por tal y no es fácil encontrar un concepto que sea admitido por la generalidad de la doctrina sin grandes discrepancias en torno a su contenido.

El profesor S. C. SHOUP considera que la armonización fiscal consiste en cualquier cambio en los sistemas de la Hacienda pública de los países miembros de un mercado común dirigidos a conseguir los objetivos de esa unión económica³⁷.

Por otra parte, en el *Informe Neumark*, se dice al respecto:

“¿Cuál es el objetivo esencial de la armonización fiscal? Consiste en incentivar la interacción de la competencia de forma que la integración y el conocimiento económico de los seis países pueda conseguirse de manera simultánea y gradual. No es un problema de estructura de los sistemas tributarios, sino de los efectos y la incidencia de los impuestos existentes en cada país sobre los procesos de integración y crecimiento económico.”³⁸

En suma podemos decir que la armonización lo que pretende es igualar los sistemas fiscales de los Estados miembros con el fin de propiciar los objetivos económicos, mercado común, así como libre circulación de mercancías, productos, servicios, personas y capitales.

Respecto a este principio de armonización fiscal, pieza clave en el proceso de integración europea, ya el Tratado de Roma establecía unas pautas para suprimir los derechos de aduanas y los gravámenes de efecto equivalente y para evitar que los tributos internos de cada país miembro produzcan un efecto discriminatorio respecto a los productos importados.

En efecto, dicho Tratado dedicaba expresamente a estos objetivos los artículos 9, 12, 13, 16, 95, 96 y 97.

Dichos preceptos se corresponden con los artículos 23 (antiguo art. 9), 25 (antiguo art. 12), 90 (antiguo art. 95) y 91 (antiguo art. 96) del Texto Consolidado de la Comunidad Europea.

Para el cumplimiento de los objetivos señalados en el artículo 3 del Tratado de Roma, (igual artículo en el Texto Consolidado de la Comunidad Europea), es necesario una serie de cambios importantes en los sistemas fiscales de los Estados miembros, que pueden sintetizarse, así:

En primer lugar, abolición de los impuestos de aduanas y exacciones de efecto equivalente.

En segundo lugar, armonización de los impuestos indirectos, con la finalidad de evitar distorsiones en las transacciones mercantiles.

En tercer lugar, la desaparición de las fronteras fiscales, incompatibles con un mercado interno comunitario.

³⁷ SHOUP, C. (ed.): *Fiscal Harmonization in Common Markets*, Columbia University Press, New York, 1967, págs. 6 y ss.

³⁸ *Neumark Report*, The EEC Reports on Tax Harmonization (The Report of the Fiscal and Financial Committee and The Reports of the Subgrupo A, Band C), Ámsterdam, 1963. Existen varias traducciones al español, entre ellas la publicada en *Documentación Económica*, con el título “Informe del Comité Fiscal y Financiero de la CEE (*Informe Neumark*)”, núm. 53, año 1965.



En cuarto lugar, la aproximación de las cargas fiscales que gravan el uso del capital.

En quinto lugar, la aproximación de la tributación de las personas físicas³⁹.

Por otra parte, desde el punto de vista de la naturaleza de los impuestos la armonización se viene desarrollando en una triple dirección: Impuestos de Aduanas y gravámenes de efecto equivalente, Imposición directa e Imposición Indirecta.

Es en el ámbito de la Renta de Aduanas y exacciones de efecto equivalente donde el grado de armonización fiscal alcanzado por la Unión Europea es máximo.

Así, a este respecto ya en 1968 fueron suprimidos los aranceles sobre bienes que circulasen entre los Estados miembros y se estableció la Tarifa Exterior Común y, posteriormente, en 1992 se estableció una regulación básica del Derecho aduanero de los países de la Unión Europea, recogido en el Código Aduanero Comunitario, aprobado por el Reglamento (CEE), núm. 2913/1992, del Consejo, de 12 de octubre de 1992.

Seguidamente, donde opera más intensamente la armonización es el marco de la imposición indirecta.

En el ámbito comunitario no solamente está prohibida la aplicación de impuestos diferenciados a los productos de terceros países comunitarios respecto de los propios, sino que, además, los gravámenes que recaigan sobre ellos deben ser neutrales para garantizar entre otros objetivos comunitarios, la libre competencia y la libre circulación de personas, servicios, mercancías y capitales.

Por esta razón la Unión Europea exige a sus miembros un gravamen sobre el volumen de ventas, Impuesto sobre el Valor Añadido, que ha de aplicarse de acuerdo con sus Directivas en todos los países miembros.

Pese al esfuerzo armonizador llevado a cabo a través de las distintas Directivas reguladoras del Impuesto sobre el Valor Añadido, todavía hoy, la situación deja bastante que desear.

En efecto, fijándonos sólo en el tema del tipo de gravamen, la Directiva 92/77/CEE, de 19 de octubre de 1992, mantiene tipos de gravamen muy dispares, que oscilan entre tipos súper reducidos del 0 y del 4 por 100 a tipos normales que varían entre el 16 por 100 y el 25 por 100.

Pero, hay más a nuestro juicio. La regulación del Impuesto sobre el Valor Añadido se ha quedado obsoleta necesitando de una revisión completa.

En este sentido, la Comisión de las Comunidades Europeas en sesión celebrada en marzo del año 2000, ya lo puso de manifiesto, al indicar:

“La libre circulación de mercancías y servicios han sido tratadas de manera pormenorizada, en particular, por la Sexta Directiva sobre el IVA, que creó una base común para recaudar el Impuesto sobre el Valor Añadido. Sin embargo, desde su aprobación en 1977, con excepción de las modificaciones introducidas en 1992 para suprimir los controles físicos en las fronteras, el sistema común del IVA no ha experimentado ninguna evolución significativa. El sistema se concibió a comienzos de los años 70, con anterioridad al establecimiento del mercado único y antes del aumento del sector servicios. Este sistema se adapta con dificultades a la situación económica de hoy. El establecimiento del mercado único ha supuesto una liberalización a amplia escala de las actividades económicas. Por ejemplo, se exceptuaron o excluyeron del IVA los servicios de interés público por estar prestados por entes públicos. En la actualidad, en un entorno, liberalizado, esta situación da lugar a distorsiones de la competencia (el envío de una carta por un servicio de correos privado está sujeto al IVA, mientras que no lo está la franquicia de correos emitido por un ente público, por el que se paga un servicio similar). Además, con las normas existentes resulta difícil regular las nuevas formas de actividad económica, como el comercio electrónico, lo que, a su vez, da lugar a métodos de elusión fiscal que ocasionan la erosión de la base impositiva. La Directiva ya no responde a las necesidades de los operadores,

³⁹ Cfr. ALONSO GONZÁLEZ, L.; CORONA RAMÓN, J. F., y VALERA TABUEÑA, F.: *La armonización fiscal en la Unión Europea*, editorial Cedecs, Barcelona, 1997, págs. 25 y 26.

que necesitan normas sencillas, modernas y más uniformes dentro del mercado único. Unas normas inadecuadas pueden afectar al mercado único de la misma manera que la falta de normas.”⁴⁰

La entrada en vigor en el año 1993 del mercado único interior llevó a la supresión de las fronteras físicas intracomunitarias con lo que los conceptos de importación y exportación de bienes entre los países comunitarios desaparecen y pasan a ser sustituidos por la denominada “adquisición intracomunitaria de bienes”.

Desde el 1 de enero de 1993, el tratamiento del Impuesto sobre el Valor Añadido en los intercambios intracomunitarios está regulado por la Directiva 91/680/CEE, de 16 de diciembre.

Dentro, asimismo, de la imposición indirecta el proceso armonizador se ha dirigido a los impuestos especiales o accisas; sin embargo, el grado de armonización es inferior al del Impuesto sobre el valor Añadido. Las mayores divergencias se aprecian, igualmente, en relación con los tipos impositivos. En los intercambios intracomunitarios se ha adoptado el acuerdo de que el impuesto se devenga en el momento del consumo del bien, por lo que éste se percibe en el país de destino y a los tipos impositivos vigentes en el mismo.

Las Directivas a través de las cuales se ha ido operando la armonización en las accisas son las siguientes:

Directiva 72/464/CEE, del Consejo, de 19 de diciembre de 1972, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores de tabaco.

Directiva 79/32/CEE del Consejo, de 18 de diciembre de 1978, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores de tabaco.

Directiva 69/169/CEE del Consejo, de 28 de mayo de 1969, relativa a exenciones correspondientes a las bebidas alcohólicas importadas por los viajeros procedentes de países terceros.

Directiva 78/1035/CEE, de 19 de diciembre de 1978, referente a las exenciones relativas a pequeños envíos sin carácter comercial.

Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales.

Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre las bebidas alcohólicas y el alcohol.

Directiva 92/84/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos impositivos de los impuestos especiales sobre las bebidas alcohólicas y el alcohol.

Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre hidrocarburos.

Directiva 92/82/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre hidrocarburos.

Directiva 92/78/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, que modifica las Directivas 72/464/CEE, del Consejo, de 19 de diciembre de 1972 y 79/32/CEE del Consejo, de 18 de diciembre de 1978, relativas a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores de tabaco.

Directiva 92/79/CEE del Consejo, de 19 de octubre relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre cigarrillos.

Directiva 92/80/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre las labores del tabaco distintas de los cigarrillos.

⁴⁰ Comisión de la Comunidad Europea en sesión de 14 de marzo de 2000. COM (2000) 114, final, Bruselas, 14 de marzo de 2000, p. 7.



Por último, queda la referencia a la armonización en el ámbito de la imposición directa.

Aquí la armonización fiscal es donde se muestra con menor alcance.

Una de las razones para ello dimana que no es tan necesaria esta armonización como la de la imposición indirecta para lograr un mercado único interior comunitario.

De hecho no se recogió ningún precepto específico en el Tratado de Roma a este respecto.

El precepto que ha servido como base jurídica fundamental para impulsar la armonización en la imposición directa ha sido el artículo 100 del Tratado, hoy artículo 94 del Texto Consolidado de la Comunidad Europea.

Este precepto, relativo a la aproximación de las legislaciones, dice:

“El Consejo adoptará por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado común.”

Ha sido, además, la Jurisprudencia comunitaria, como exponemos más detenidamente en el siguiente epígrafe, la que ha ido abriendo paso en este orden de cosas.

El principio de no discriminación supone que no se otorgue tratamiento fiscal diferencial por razón de la nacionalidad de los distintos ciudadanos de la Comunidad Europea o de la procedencia de los productos.

Más concretamente en materia fiscal el principio de no discriminación se quebraría en todos aquellos casos en los que el sistema interno de imposición implique “cargas suplementarias” a los productos importados o cuando se grave con un impuesto personal de distinta forma a un contribuyente de un país comunitarios en relación con uno nacional.⁴¹

Así, el artículo 90 del Texto Consolidado de la Comunidad Europea (anterior art. 95), dice al respecto:

“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.”

El Derecho comunitario a este respecto, no se opone a una normativa nacional, que:

Establece que las relaciones relativas a la percepción de impuestos sobre los productos importados se dirimen en el marco de un procedimiento administrativo que puede producir efectos sobre la importación de los productos siempre y cuando no exista un procedimiento similar aplicable a las reclamaciones relativas a los productos nacionales más favorable a estos últimos y las decisiones de las autoridades administrativas que denieguen o limiten la importación de productos puedan ser objeto de recurso de carácter jurisdiccional.

Prevé que, en el marco de un recurso de carácter jurisdiccional que tenga por objeto la responsabilidad del Estado para obtener la reparación de un daño causado por la infracción del Derecho comunitario, la prueba de examen de testigos sólo es posible en casos excepcionales, siempre y cuando esta disposición se aplique por igual a recursos semejantes de carácter interno y a continuación de que no impida al justiciable ejercitar los derechos cuya titularidad le corresponden en virtud del efecto directo del Derecho comunitario.

⁴¹ Vid. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea caso *Charalampos Dounias y Ypourgou Oikonomikon*, asunto C-228/98.

Pero, a su vez, el derecho comunitario se opone a una normativa nacional, que:

Establece un método de cálculo del valor imponible a los efectos de la aplicación del impuesto sobre el volumen de negocios, del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y del impuesto especial sobre el consumo, si este método difiere dependiendo de que se refiera a impuestos percibidos sobre productos nacionales o sobre productos importados, de forma que da lugar a gravar estos últimos con una carga mayor.

Impone a las autoridades aduaneras la obligación de conservar las mercancías importadas en caso de reclamación sobre el importe de los impuestos exigidos, excepto en el caso de que el interesado abone este importe, si este procedimiento es menos favorable que el relativo a recursos similares de naturaleza interna o hace prácticamente imposible o excesivamente difícil para el interesado la importación de productos procedentes de otros Estados miembros⁴².

Pero en cualquier caso ha de señalarse que el escaso avance de la legislación de los Estados miembros en el marco de la armonización de la imposición directa así como la ausencia de una normativa propia específica de la Comunidad ha llevado a que sea el Tribunal de Justicia de la Comunidad, como luego reiteramos, el que haya ido sentado las bases y principios para su logro así como a que haya eliminado aquellas normas fiscales de los Estados miembros que implican un peligro para la creación del mercado único.

Respecto al principio de igualdad ha de indicarse que no aparece con claridad y firmeza en el Tratado de Roma, y, consiguientemente, lo mismo ocurre en el Texto Consolidado de la Comunidad Europea, si bien, puede llegarse a él a través de la proclamación de otros principios, en particular, el principio de no discriminación o del de justicia⁴³.

El principio de quién contamina paga se consolida en el artículo 174.2 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (antiguo art. 130 R).

Su redacción actual procede del Tratado de Ámsterdam, y dice:

“... 2. La política de la Comunidad 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 Comunidad. Se basará en los principios de cautela y acción preventiva, en el principio de corrección a los atentados al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma, y en el principio de quién contamina paga.

En este contexto las medidas de armonización necesarias para responder a exigencias de la protección al medio ambiente incluirán, en los casos apropiados, una cláusula de salvaguardia que autorice a los Estados miembros a adoptar, por motivos medioambientales no económicos, medidas provisionales sometidas a un procedimiento comunitario de control.”

Poco merece decirse de este oportunista principio, salvo, a nuestro juicio, su improcedencia.

Creemos, que si realmente se establece para preservar el medio ambiente, con el fin de estimular la no degradación del mismo, lo adecuado es no permitir la instalación de industrias o la realización de actividades que le perjudiquen, pero no admitirlas a cambio de un gravamen.

Al hablar del principio de política económica y monetaria ha de tenerse en cuenta el necesario cumplimiento de las siguientes exigencias:

En primer lugar, el desarrollo y aplicación de una única política monetaria.

⁴² Cfr. VILLAR EZCURRA, M. en “comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea caso *Charalampos Dounias y Ypourgou Oikonomikon*, asunto C-228/98”, en *Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Años 2000-2001*, edit. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, pág. 65.

⁴³ Este principio, por el contrario, aparece formulado con contundencia en el que se ha venido llamando Tratado por el que se establece una Constitución para Europa. En efecto, en la Parte I, artículo 45, se decía: “la Unión Europea respetará en todas sus actividades el principio de igualdad de sus ciudadanos, que se beneficiarán por igual de la atención de sus instituciones, órganos y organismos”, y, en la Parte II, artículo 80, añadía: “todas las personas son iguales ante la Ley”.



En segundo lugar, la plena liberalización de los movimientos de capitales, como requisito fundamental para alcanzar la integración de los mercados financieros y bancarios.

En tercer lugar, la convertibilidad irreversible de las monedas y, la eliminación de los márgenes de fluctuación del tipo de cambio, como paso previo al establecimiento final de paridades irrevocables.

En cuarto lugar, la instauración de un mercado único, sin barreras interiores y con mecanismos de defensa de las condiciones de competencia.

En quinto lugar, la puesta en práctica de mecanismos de cohesión interna, de carácter social, regional y estructural.

En sexto lugar, la definición de una política macroeconómica común, al menos en lo concerniente a determinados aspectos presupuestarios y fiscales, así como en lo relativo al logro de equilibrios macroeconómicos comunes que se consideren prioritarios⁴⁴.

Todas estas actuaciones, en última instancia, deben ir dirigidas a alcanzar una convergencia económica entre todos los Estados miembros.

Dentro de esos principios ha de hablarse, también, de la libre competencia entre las empresas y en la prestación de servicios, de modo tal que todos los Estados miembros deben realizar todos los esfuerzos necesarios para ello y tratar de evitar, asimismo, todo obstáculo a esa libertad.

Eso supone, entre otras aptitudes, la de no establecer medidas fiscales que puedan afectar a la libre competencia.

Las normas sobre competencia aplicables a las empresas se encuentran recogidas en los artículos 85 y 86 del Tratado de la Comunidad Europea, hoy artículos 81 y 82, del Texto Consolidado de la Comunidad Europea.

Estos artículos, dicen así:

Artículo 81.

“Serán incompatibles con el mercado común y quedarán prohibidos todos los acuerdos entre empresas, las decisiones de asociaciones de empresas, y las prácticas concertadas que puedan afectar al comercio entre Estados miembros y que tengan por objeto o efecto impedir, restringir o falsear el juego de la competencia dentro del mercado común y, en particular, los que consistan en:

- a) Fijar directa o indirectamente los precios de compra o de venta u otras condiciones de transacción.
- b) Limitar o controlar la producción, el mercado, el desarrollo técnico o las inversiones.
- c) Repartirse los mercados o las fuentes de abastecimiento.
- d) Aplicar a terceros contratantes condiciones desiguales para prestaciones equivalentes, que ocasionen a éstos una desventaja competitiva.
- e) Subordinar la celebración de contratos a la aceptación, por los otros contratantes, de prestaciones suplementarias que, por su naturaleza o según los usos mercantiles, no guarden relación alguna con el objeto de dichos contratos.

2. Los acuerdos o decisiones prohibidos por el presente artículo serán nulos de pleno derecho.

3. No obstante, las disposiciones del apartado 1 podrán ser declaradas inaplicables a:

Cualquier acuerdo o categoría de acuerdos entre empresas.

Cualquier decisión o categoría de decisiones de asociaciones de empresas.

⁴⁴ Vid. NIETO SOLÍS, J. A.: *Fundamentos y políticas de la Unión Europea*, edit. Siglo Veintiuno, Madrid, 1995, pág. 124.

Cualquier práctica concertada o categoría de prácticas concertadas, que contribuyan a mejorar la producción o la distribución de los productos o a fomentar el progreso técnico o económico, y reserven al mismo tiempo a los usuarios una participación equitativa en el beneficio resultante, y sin que:

a) Impongan a las empresas interesadas restricciones que no sean indispensables para alcanzar tales objetivos.

b) Ofrezcan a dichas empresas la posibilidad de eliminar la competencia respecto de una parte sustancial de los productos de que se trate.”

A su vez, el artículo 82, establece:

“Será incompatible con el mercado común y quedará prohibida, en la medida en que pueda afectar al comercio entre los Estados miembros, la explotación abusiva, por parte de una o más empresas, de una posición dominante en el mercado común o en una parte sustancial del mismo.

Tales prácticas abusivas podrán consistir, particularmente, en:

a) Imponer directa o indirectamente precios de compra, de venta u otras condiciones de transacción no equitativas.

b) Limitar la producción, el mercado o el desarrollo técnico en perjuicio de los consumidores.

c) Aplicar a terceros contratantes condiciones desiguales para prestaciones equivalentes, que ocasionen a éstos una desventaja competitiva.

d) Subordinar la celebración de contratos a la aceptación, por los otros contratantes, de prestaciones suplementarias que, por su naturaleza o según los usos mercantiles, no guarden relación alguna con el objeto de dichos contratos.”

Estas disposiciones se complementan con lo preceptuado en los artículos 92, 93 y 94 del Tratado de Roma, hoy artículos 87, 88 y 89, del Texto Consolidado de la Comunidad Europea, relativos a las ayudas de Estado⁴⁵.

No obstante, en los textos comunitarios se han venido reconociendo excepciones a la libre competencia, que, eso sí, han de considerarse como excepcionales.

También, como en otros campos de la fiscalidad, ha sido el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea el que ha ido perfilando el alcance y significado de las ayudas de Estado y/o su compatibilidad con los principios de la Comunidad Europea.

Sin ánimo, exhaustivo pues la doctrina y la Jurisprudencia comunitaria sobre las ayudas de Estado son muy numerosas, exponemos algunos criterios que sirven de referencia y de pauta de orientación al respecto.

Así, son compatibles con las ayudas de Estado, o si se quiere, son excepciones a la libertad de comercio, las siguientes excepciones:

Excepción a los acuerdos que mejoran la producción, la distribución o el progreso técnico. Es decir, que se traducen en una reducción de costes (o en un incremento de la capacidad de producción beneficioso para la economía europea).

Excepción si se reserva a los consumidores una parte equitativa de las ventajas que proporcione el acuerdo (reducciones de precios y/o mejoras en calidad).

Excepción si el acuerdo se establece por un período concreto y un alcance sectorial limitado a lo estrictamente necesario para conseguir los aspectos antes señalados.

Hasta ahora se han concedido acuerdos de especialización, de distribución en exclusiva, de compra en exclusiva, de licencia de patentes, de Investigación y Desarrollo, de distribución en el

⁴⁵ Sobre el tema de ayudas estatales en la Comunidad Europea, pueden verse: FERNÁNDEZ FARRERES, G.: *El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad Europea*, edit. Civitas, Madrid, 1993, y CÁRDENAS ORTIZ, R.: “Las ayudas de Estado. El Derecho comunitario”, *Investigaciones jurídicas*, núm. 3, 2003, edit. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003.



sector del automóvil, de franquicias y de licencias de *Know-how*. Las empresas pueden acogerse a estas excepciones notificándolo a la Comisión Europea y presentando la documentación requerida⁴⁶.

Por otra parte, el artículo 92 del Tratado de la Comunidad Económica Europea, hoy artículo 87, del Texto Consolidado de la Comunidad Europea, prohíbe toda ayuda gubernativa a las empresas, salvo algunas excepciones, aunque éstas puedan afectar a las condiciones de libre competencia.

Dicho precepto, indica:

“1. Salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenazan falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.

2. Serán compatibles con el mercado común:

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 común:

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 Comunidad en contra del interés común.

e) Las demás categorías de ayudas que determine el Consejo por decisión, tomada por mayoría cualificada, a propuesta de la Comisión.”

El artículo 88, señala:

“1. La Comisión examinará permanentemente, junto con los Estados miembros, los regímenes de ayudas existentes en dichos Estados. Propondrá a éstos las medidas apropiadas que exijan el desarrollo progresivo o el funcionamiento del mercado común.

2. Si, después de haber emplazado a los interesados para que presenten sus observaciones, la Comisión comprobare que una ayuda otorgada por un Estado o mediante fondos estatales no es compatible con el mercado común en virtud del artículo 87, o que dicha ayuda se aplica de manera abusiva, decidirá que el Estado interesado la suprima o modifique en el plazo que ella misma determine.

Si el Estado de que se trate no cumpliera esta decisión en el plazo establecido, la Comisión o cualquier otro Estado interesado podrá recurrir directamente al Tribunal de Justicia, no obstante lo dispuesto en los artículos 226 y 227.

A petición de un Estado miembro, el Consejo podrá decidir, por unanimidad y no obstante lo dispuesto en el artículo 87 o en los reglamentos previstos en el artículo 89, que la ayuda que ha con-

⁴⁶ NIETO SOLÍS, J. A.: *Fundamentos y Políticas de la Unión Europea*, obra citada, págs. 199 y 200.

cedido o va a conceder dicho Estado sea considerada compatible con el mercado común, cuando circunstancias excepcionales justifiquen dicha decisión. Si, con respecto a esta ayuda, la Comisión hubiere iniciado el procedimiento previsto en el párrafo primero del presente apartado, la petición del Estado interesado dirigida al Consejo tendrá por efecto la suspensión de dicho procedimiento hasta que este último se haya pronunciado sobre la cuestión.

Sin embargo, si el Consejo no se hubiere pronunciado dentro de los tres meses siguientes a la petición, la Comisión decidirá al respecto.

3. La Comisión será informada, de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones. Si considerare que un proyecto no es compatible con el mercado común con arreglo al artículo 87, la Comisión iniciará sin demora el procedimiento previsto en el apartado anterior. El Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva.”

Finalmente, el artículo 89, dice:

“El Consejo, por mayoría cualificada, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, podrá adoptar los reglamentos apropiados para la aplicación de los artículos 87 y 88 y determinar, en particular, las condiciones para la aplicación del apartado 3 del artículo 88 y las categorías de ayudas que quedan excluidas de tal procedimiento.”

El artículo 48 del Tratado de Roma, hoy artículo 39 del Texto Consolidado de la Comunidad Europea, proclamaba la libre circulación de los trabajadores dentro de la misma. El alcance de éste principio ha sido, también, delimitado por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, como exponemos en el epígrafe siguiente, a donde ahora remitimos.

Los artículos 59 a 66 del Tratado de Roma, hoy artículos 49 al 55 del Texto Consolidado de la Comunidad Europea, recogen el principio de libertad de servicios conforme a lo que quedan prohibidas las restricciones a la libre prestación de servicios de la Comunidad para los nacionales de los Estados miembros establecidos en un país de la Comunidad que no sea el del destinatario de la prestación.

Una vez más, ha sido el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea el que ha fijado los límites y el alcance de esta libertad comunitaria. A ello, nos referimos, igualmente, en las próximas líneas.

Los artículos 56 a 60 del Texto Consolidado de la Comunidad Europea, antiguos artículos 73 B a 73 G, fueron añadidos por el Tratado de Maastricht, regulan la libertad de capitales y de pagos a lo que, seguidamente, nos referiremos.

Por último, dentro de los principios que se predicán de forma específica de la fiscalidad cabe hablar del principio de mantenimiento del secreto bancario.

Cabe decir, al respecto, que más que un principio nos encontramos ante un medio que se considera que ha de servir para la realización de la verdadera libertad de mercado, de capitales y de pagos, y para la realización, asimismo, del principio de no discriminación.

Los Tratados regulares de las Comunidades Europeas así como sus modificaciones posteriores no hacen referencia directa a este principio, si bien, algunos autores, basándose en los objetivos a conseguir por la Unión Europea, proclaman su existencia.

En realidad los países miembros de la Unión Europea han renunciado al plan de eliminar el secreto bancario con el fin de facilitar un acuerdo que armonice el tratamiento fiscal del ahorro de los no residentes.

En efecto, con la Directiva 200/49/CE del Consejo, relativa al régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, los Estados miembros podrán elegir entre intercambiar información o retener en origen hasta un 35 por 100 de los intereses pagados a los no residentes por sus depósitos.

La aprobación, pues, de esta Directiva fue el pago que hubo que hacerse a cambio de seguir manteniendo el secreto bancario.

II.3. Atribuciones y limitaciones impositivas derivadas de la pertenencia a la Comunidad Europea

Pues bien, la adhesión de España mediante Tratado de 12 de junio de 1985 a las Comunidades Europeas, hace que haya de tenerse en cuenta la potestad que en el ámbito impositivo detenta la Comunidad Europea, que se manifiesta en una doble dirección: la exigencia del cumplimiento de una serie de principios a los que han de ajustarse todos los Estados miembros y que, en lo que es el objeto de nuestra comunicación, afectan al ámbito fiscal y, por otra parte, porque puede establecer normas de obligado cumplimiento para los Estados miembros con alcance armonizador.

Por otra parte, el artículo 2 del Texto Consolidado del Tratado de la Comunidad Europea establece como misión de la Comunidad “promover, mediante el establecimiento de un mercado común y la progresiva aproximación de las políticas económicas de los Estados miembros, un desarrollo armonioso de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad, una expansión continua y equilibrada, una estabilidad creciente, una elevación acelerada del nivel de vida y relaciones más estrechas entre los Estados que la integran”.

A su vez, el artículo 3 del Texto Consolidado dice que para alcanzar los fines señalados en el artículo 2 la acción de la Comunidad implicará entre otras actuaciones: “a) La supresión, entre los Estados miembros de los derechos de aduana y de las restricciones cuantitativas a la entrada y salida de las mercancías, así como de cualesquiera otras medidas de efecto equivalente; b) El establecimiento de un arancel aduanero común y de una política comercial común respecto de terceros Estados; c) La supresión entre los Estados miembros, de los obstáculos a la libre circulación de personas, servicios y capitales; [...] f) El establecimiento de un régimen que garantice que la competencia no será falsificada en el mercado común; h) La aproximación de las legislaciones nacionales en la medida necesaria para el funcionamiento del mercado común.”

Para hacer, pues, realidad esos objetivos la Comunidad Europea exige unos determinados comportamientos a los Estados miembros, muchos de los cuales inciden y tienen una importante trascendencia fiscal, lo que hace que los Estados miembros y sus distintos territorios, en su caso, deban de ajustarse a ellos y tenerlos en cuenta al diseñar su modelo fiscal, como venimos diciendo. En este orden de cosas el Tratado de la Comunidad Europea dedicó los artículos 95, 96 y 98 (hoy artículos 90, 91 y 92 del Texto Consolidado) a establecer distintas restricciones a los Estados miembros en materia de fiscalidad con el fin de evitar obstáculos a la libre realización del mercado común y a los logros de diversos objetivos comunitarios.

Dentro de esas restricciones se recogen la prohibición de evitar discriminaciones y restricciones al libre comercio, pero, debiéndose tener en cuenta, que en modo alguno esos preceptos permiten que la legislación comunitaria invada el ámbito de competencia de los Estados miembros en materia de imposición directa.

Por otra parte, el artículo 100 del Tratado (hoy, art. 94 del Texto Consolidado), reconoce al Consejo la posibilidad de armonizar por unanimidad las disposiciones legislativas o reglamentarias de los Estados miembros que afecten de forma directa al establecimiento o funcionamiento del mercado común.

Pero ambos preceptos, han sido la base y se han utilizado en el ámbito de la imposición indirecta, espacio en el que la labor integradora y armonizadora llevada a cabo por la Comunidad ha sido más intensa.

Ha sido, no obstante, la labor llevada a cabo por la Jurisprudencia comunitaria sobre la base de los objetivos a alcanzar señalados como fundamentos de la Comunidad Europea, en especial, en relación con las llamadas cuatro libertades básicas: libertad de movimientos de personas, cosas, servicios y capitales, la que ha ido delimitando el poder tributario de los Estados miembros, en especial, en este caso, en la imposición directa.

Los puntos de partida básicos utilizados por el Tribunal han sido dos: el principio de libertad, que se proyecta en todo el ámbito comunitario y el principio de no discriminación por razón de nacionalidad.

El principio primeramente enunciado constituye el espíritu de la Comunidad Económica Europea. Toda su normativa va encaminada a hacer posible ese principio.

En cuanto al principio de no discriminación ya se recogía en el artículo 6 del Tratado (hoy artículo 12 del Texto Consolidado).

Las cuatro libertades básicas de la Comunidad Económica Europea, ya citadas, no son más que una concreción del citado principio. Por ello, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea ha señalado que la citada cláusula general de no discriminación sólo ha de emplearse cuando no exista otra disposición en el Tratado que pueda invocarse en el caso concreto planteado.

Veamos, a continuación, la situación actual en la Comunidad Económica Europea en el ámbito de estas cuestiones y su proyección e incidencia fiscales.

Respecto a la libertad de circulación de personas el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea ha contribuido especialmente a confirmar que razones impositivas no pueden obstaculizar la circulación de las personas.

La libre circulación de personas puede, a su vez, proyectarse en dos direcciones: en la de la libre circulación de trabajadores y en la de libertad de establecimiento. Estas libertades lo mismo que la libertad de circulación de mercancías van más allá de la regla de no discriminación por razón de la nacionalidad para reconocer que están prohibidas todas las restricciones a la libre circulación de personas.

La libre circulación de trabajadores significa el reconocimiento del derecho al desplazamiento y residencia de un nacional de un Estado miembro a otro Estado miembro con la finalidad de realizar un trabajo asalariado en cualquier actividad económica.

Esta libertad de circulación se reconoce básicamente en los artículos 39 a 42 del Texto Consolidado de la Comunidad Económica Europea (antiguos arts. 41 a 48).

La Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea ha ido reiteradamente afirmando este principio.

Así, a título de ejemplo podemos citar la Sentencia de 3 de julio de 1974, caso *Casagrande*, asunto 9/74, en el que se señalaba que este principio opera en aquellas materias reservadas a los Estados miembros incluso si no están contempladas en el Tratado de la Comunidad Económica Europea.

En cuanto a la libertad de establecimiento se puede decir que la libertad de establecimiento es una modalidad de la libertad de circulación de las personas, si bien en muchos casos se muestra con sustantividad propia.

Esta libertad aparece regulada en los artículos 43 a 48 del Tratado de la Comunidad Económica Europea (antiguos arts. 52 a 58) y conforme a ella se reconoce a los nacionales de un Estado miembro el derecho a acceder en otro Estado comunitario a actividades no asalariadas y a desarrollarlas allí, así como a la posibilidad de establecer y gestionar empresas en las mismas condiciones que los nacionales de ese Estado.

El principio de la libertad de establecimiento otorga en materia fiscal determinados derechos a sus titulares.

Así a las entidades y personas jurídicas en relación con el Estado de la fuente les otorga el derecho a un trato igual a las sociedades nacionales de un Estado con el exigido a los establecimientos permanentes de terceros países comunitarios en dicho territorio. Así se reconoce en la Sentencia de 14 de febrero de 1995, caso *Schumacker*, asunto C-279/93.

El principio de libertad de establecimiento y no discriminación por el lugar de residencia dentro de la Comunidad Económica Europea se extiende igualmente a las personas físicas.

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 27 de junio de 1996, caso *Asscher*, asunto C-107/94, entendió que la aplicación a un no residente de un tipo impositivo



superior al aplicable a los residentes constituía una infracción de la normativa comunitaria en relación con el principio de la libre circulación de trabajadores y de establecimiento.

Frente al Estado de la fuente también este principio genera una serie de derechos en el ámbito fiscal.

Así para las entidades y personas jurídicas se les extienden los efectos del artículo 43 (antiguo art. 52) del Tratado de la Comunidad Económica Europea permitiendo invocar la libertad de establecimiento no sólo frente al Estado en el que se realiza una determinada inversión sino también frente a aquél Estado de nacionalidad de una persona física o jurídica cuando existe algún elemento transnacional. Esto es, en todo caso, el principio de libertad de establecimiento permite invocarle contra su Estado de nacionalidad y no sólo contra el Estado donde se realice la inversión directa o contra el Estado en el que es residente pero no nacional.

Y lo mismo cabe decir para las personas físicas. Así, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea en la Sentencia de 11 de marzo de 2004, caso *Lasteyrie du Saillant*, asunto 9/02, el Tribunal se pronuncia garantizando el principio de libertad de establecimiento y de igualdad de trato oponiéndose a aquellas normas internas orientadas a favorecer a los residentes o a proteger las bases imponibles nacionales.

El Tratado de la Comunidad Económica Europea dedica toda una serie de preceptos a garantizar la libre circulación de mercancías, resaltando a tal efecto los artículos 23 y 25 (antiguos artículos 9 y 12), por los que se prohíbe el establecimiento de gravámenes aduaneros o de medidas de efecto equivalente, los artículos 28 a 30 (antiguos arts. 30, 34 y 36) por los que se prohíbe el establecimiento de restricciones de efecto equivalente; el artículo 31 (antiguo art. 37) por el que se prohíbe el establecimiento de derechos exclusivos sobre la importación o exportación de mercancías y la necesaria adaptación de los monopolios fiscales; los artículos 87 a 89 (antiguos arts. 92 a 94) por los que se prohíben las ayudas de Estado que afecten al comercio intracomunitario; y el artículo, 90 (antiguo art. 95) recogiendo la prohibición de no discriminación por medio de impuestos que recaigan sobre las mercancías de otros Estados miembros.

La mayoría de estas disposiciones afectan de forma directa a la imposición indirecta. No obstante, ha de recordarse que los artículos 23, 25 y 28 a 30 si bien de forma indirecta afectan también a la imposición directa, habiendo servido los mismos, además, para fundamentar en gran medida la acción del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea en pro de las libertades básicas señaladas.

Muchas son ya las sentencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea relativas a la prohibición de establecer restricciones cuantitativas a la importación y a la exportación y de medidas equivalentes.

Entre éstas, a título de ejemplo y orientación, podemos citar las siguientes:

En la Sentencia de 24 de noviembre de 1993, caso *Keck*, asuntos acumulados C-267/91 y C-268/91 en relación con la libre circulación de mercancías el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea declara que constituye una medida de efecto equivalente a una restricción cuantitativa a la importación, prohibida por el artículo 30 del Tratado de la Comunidad Económica Europea (hoy artículo 28 del Texto Consolidado de la Comunidad Europea) toda medida que pueda obstaculizar, directa o indirectamente, real o potencialmente el comercio intracomunitario. Están comprendidos en esta definición los obstáculos a la libre circulación de mercancías derivados, a falta de armonización de las legislaciones, de la aplicación de mercancías procedentes de otros Estados miembros, donde se fabrican y comercializan legalmente, de normas relativas a los requisitos que deben de cumplir dichas mercancías (como los relativos a su denominación, forma, dimensiones, peso, composición, presentación, etiquetado, acondicionamiento), aunque dichas normas sean indistintamente aplicables a todos los productos, siempre que esta aplicación no pueda ser justificada por un objetivo de interés general que pueda prevalecer sobre las exigencias de la libre circulación de mercancías.

Por el contrario, no es susceptible de obstaculizar el comercio entre los Estados miembros, en el sentido de dicha definición, la aplicación a productos procedentes de otros Estados miem-

bros de disposiciones nacionales que limiten o prohíban ciertas modalidades de venta, siempre que dichas disposiciones se apliquen a todos los operadores afectados que ejerzan su actividad en el territorio nacional, y siempre que afecten del mismo modo, de hecho y de derecho, a la comercialización de los productos nacionales y a la de los procedentes de otros Estados miembros. En efecto, siempre y cuando se cumplan estos requisitos, la aplicación de normativas de este tipo a la venta de productos procedentes de otro Estado miembro y conformes a las normas de este último Estado, no puede impedir su acceso al mercado o dificultarlo en mayor medida que dificulta el de los productos nacionales. Estas normativas, por tanto, quedan fuera del ámbito de aplicación del artículo 30 del Tratado (hoy art. 28 del Texto Consolidado de la Comunidad Europea).

De aquí concluye el Tribunal que de ello se sigue que el artículo 30 del Tratado (hoy artículo 28 del Texto Consolidado de la Comunidad Europea) debe interpretarse en el sentido de que no se aplica a una legislación de un Estado miembro que prohíba de modo general la reventa a pérdida.

Asimismo, en la Sentencia de 7 de marzo de 1990, caso *Krant*, asunto C-69/88, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea en relación con la legislación holandesa que autorizaba a la Administración tributaria de aquél país a embargar los bienes encontrados en la sede de un sujeto pasivo que no ha satisfecho sus obligaciones tributarias, concluyó que al aplicarse las disposiciones en cuestión sin distinción entre los bienes importados y los nacionales la conexión con la libre circulación de mercancías de las normas controvertidas es incierta e indirecta como para llegar a la conclusión de que restringen el comercio entre los Estados miembros.

La relevancia de esta Sentencia estriba en que situó los incentivos fiscales a la inversión en materia de la imposición sobre las sociedades en el ámbito de influencia de las libertades comunitarias y ello a pesar de que el Tratado de la Comunidad Europea no contiene ninguna referencia explícita a la imposición directa⁴⁷.

Resumiendo, en esta cuestión, tras el caso *Keck* en materia no tributaria y el caso *Krant* en materia tributaria queda claro que no vulneran las disposiciones en materia de libre circulación de mercancías las normas que a todos los que ejercen una actividad en el territorio de un Estado miembro y afectan de igual forma a la comercialización de las mercancías del Estado miembro en cuestión y de otros Estados miembros.

Pero también como sabemos la libre circulación de mercancías admite restricciones. Así, en la Sentencia de 20 de febrero de 1979, caso *Rewe-Zentral Ag*, asunto 120/78, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea reconoció que ciertas medidas de carácter restrictivo que obstaculicen la libre circulación de mercancías podrían estar justificadas para salvaguardar la efectividad de los controles fiscales, la protección de la salud pública, la equidad de las transacciones comerciales y la protección de los consumidores.

Es la doctrina de las llamadas “exigencias imperativas de interés general” que sirven, como se ha indicado, para crear excepciones a la aplicación de las normas del Tratado de la Comunidad Económica Europea en materia de libre circulación de mercancías, si bien deben interpretarse de forma estricta y se encuentran sujetas a un control de proporcionalidad. Además, no deben ocultar una discriminación arbitraria o una restricción encubierta al comercio intracomunitario⁴⁸.

Proclama también como libertad básica y fundamental el Tratado de la Comunidad Económica Europea la libertad en la prestación de servicios.

En este sentido ha aprobado la Directiva de liberalización de los servicios conocida como Directiva *Bolkestein*, Directiva 123/2006/CE, en vigor desde el 28 de diciembre de 2006, que prohíbe la elaboración de leyes o reglamentos que limiten el ejercicio de dicha libertad.

Para terminar, la otra de las libertades básicas defendidas por la Comunidad Económica Europea, y que presenta, además, una significación especial es la libertad de circulación de capitales.

⁴⁷ CALDERÓN CARRERO, J. M.; CARMONA FERNÁNDEZ, N.; MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., y TRAPÉ VILADOMAT, M. (coord. CARMONA FERNÁNDEZ, N.): *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, edit. CISS, Bilbao, 2007, pág. 662.

⁴⁸ CALDERÓN CARRERO, J. M.; CARMONA FERNÁNDEZ, N.; MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., y TRAPÉ VILADOMAT, M. (coord. CARMONA FERNÁNDEZ, N.): *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, obra citada, págs. 661-662.



Fue el Tratado de Maastricht el que a través de los artículos 56 a 60 (antes 73 B y 73 H), del Texto Consolidado el que incluyó ya una referencia clara e inequívoca al tratamiento de la fiscalidad directa en relación con el significado y alcance de la libre circulación de capitales y pagos.

No es que con anterioridad no se hubiesen tratado estas cuestiones, pues, incluso se llevaron a cabo importantes esfuerzos de delimitación en este campo, pero es a partir de los artículos citados y de la labor realizada sobre ellos por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea cuando la regulación de ambos aspectos adquiere fuertes perfiles institucionales.

Proclamada la libertad de circulación de capitales en los mencionados preceptos, es necesario, a continuación, analizar la aparente restricción que encierra el artículo 58.

Veamos, pues, su significado y alcance.

El artículo 58 (antiguo 73 D⁴⁹), dice:

“1. Lo dispuesto en el artículo 56 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 par impedir las infracciones a su derecho y normativas nacionales, 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 del presente capítulo no serán obstáculo para la aplicación de restricciones del derecho reestablecimiento compatibles con el presente Tratado.

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 ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 56.”

En primer lugar, surge la necesidad de delimitar el alcance de la reserva de poder fiscal que se encierra en el citado artículo 58.

Para algunos autores, el citado precepto constituye una reserva de soberanía fiscal frente a la libre circulación de capitales⁵⁰.

A nuestro juicio esta cuestión a la par que carece de precisión terminológica resulta totalmente intrascendente⁵¹.

En efecto, por una parte, no parece apropiado hablar de soberanía fiscal ya que el concepto de soberanía no puede fragmentarse ni particularizarse, pues un ente es soberano o no lo es; y por otra parte, porque desde nuestro punto de vista con la incorporación de España a la Comunidad Europea lo que se produce en determinadas parcelas es una cesión de competencias y no de soberanía.

Dicho esto, ha de reseñarse que el artículo 58 (anterior 73 D) tiene como premisa esencial mantener el poder de los Estados miembros en materia de fiscalidad directa, sin perjuicio de ciertas limitaciones a las que se hace referencia, igualmente, en el citado precepto 58. 3 (anterior art. 73 D.3).

Respecto al primer criterio, la libertad de capitales habrá de referirse a todas las personas implicadas sean públicas o privadas, incluso cuando uno de los sujetos intervinientes sea el Estado.

⁴⁹ Este artículo 73 D fue incorporado al Tratado de la Comunidad Europea por el Tratado de Maastricht de 7 de febrero de 1992, convirtiéndose, a su vez, en el vigente artículo 58 de la versión consolidada del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, por el Tratado de Ámsterdam de 2 de octubre de 1997.

⁵⁰ CARTOU, L.: *Droit Fiscal International et Européenne*, edit. Dalloz, 1981, París, págs. 2 y 14.

⁵¹ El profesor RODRÍGUEZ BEREJO ha hablado de la inaplicabilidad del concepto de soberanía al poder tributario (vid. RODRÍGUEZ BEREJO, A.: *Introducción al Derecho Financiero*, edit. Tecnos, Madrid, 1976, págs. 115-117 y 217-219).

Asimismo, dentro de este criterio personal la libertad de circulación de capitales ha de fundamentarse en el criterio de residencia; esto es, que el afectado sea residente en un Estado miembro o que la colocación de los capitales sea en un Estado miembro.

En relación con el segundo criterio, es necesario determinar el lugar donde se produce la circulación de capitales, lo que referido al caso que estamos analizando supone saber cuándo los movimientos de capitales y pagos se pueden considerar efectuados en el ámbito de la Comunidad Europea.

A este respecto, ha de entenderse que esta liberalización en la circulación de capitales se produce en las operaciones entre residentes de la Comunidad en relación con los activos localizados en la misma o emitidos por residentes en ella⁵².

Esto significa que para apreciar o no la aplicación del principio de liberalización de capitales en el ámbito de la Comunidad Europea ha de combinarse la delimitación de los movimientos de capital *ratione personae* al hablar se cesión de activos entre residentes y activos emitidos por un residente y delimitación *ratione loci*, al precisar que los activos deben estar localizados en el territorio.

En similares términos se ha pronunciado la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 23 de noviembre de 1978, caso *Thompson*, asunto 7/78 y la Sentencia de 11 de noviembre de 1981, caso *Casati*, asunto 203/80.

La quinta cuestión es la relativa a las excepciones a la libre circulación de capitales.

Estas excepciones son las derivadas, en lo que aquí estamos analizando, de los citados preceptos 57.2, 58, 59 y 60 (antiguos arts. 73 C, 73 D, 73 F y 73 G).

El artículo 57 del Texto Consolidado admite con carácter excepcional adoptar medidas relativas a aquellos movimientos de capitales que supongan inversiones directas, incluidas las inmobiliarias, el establecimiento, la prestación de servicios financieros o la admisión de valores en los mercados de capitales. Ahora bien, este precepto no especifica la clase de medidas que se pueden adoptar, pero como establece la mayor parte de la doctrina ha de entenderse que pueden ser cualquiera siempre que cumplan los requisitos que se haya fijado el Consejo en su actuación, respetando la proporcionalidad entre los medios empleados y los fines perseguidos⁵³.

Por su parte, el artículo 58 que trata de la libertad de circulación de capitales con terceros países, establece las siguientes salvaguardias:

Aplicar las disposiciones fiscales que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital.

Adoptar medidas necesarias para impedir las infracciones a su derecho 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.

El artículo 59 encierra también una cláusula de salvaguardia a favor de la Comunidad Europea de modo que cuando se den circunstancias especiales y en las condiciones y plazo establecidos permite adoptar restricciones respecto de los Estados no miembros.

Finalmente, el artículo 69 contiene, asimismo, toda una serie de previsiones en relación con la aplicación de la libre circulación de capitales con terceros países.

En primer lugar, este artículo permite al Consejo por mayoría cualificada a propuesta de la Comisión adoptar medidas urgentes para la interrupción o reducción de las relaciones económicas con ter-

⁵² LELAKIS, V.: "La libre circulation des capitaux au sein de la Communauté", *Revue du Marché Unique Européenne*, núm. 1, año 1991, pág. 51.

⁵³ Cfr. HAUPTMANN, J. M.: "Article 73 C", en *Traité sur l'union Européenne*, commentaire article per article a cargo de CONSTANTINESCO, V.; KOVAR, R., y SIMON, D., ed. Economica, París, pág. 181.



ros países en el marco de una acción de la Comunidad Económica en materia de política exterior o seguridad común; medidas que pueden recaer y afectar a los movimientos de capitales y pagos con esos países.

En segundo lugar, por iguales motivos, y con el mismo alcance se prevé que pueda ser un Estado miembro el que adopte esas medidas unilaterales contra un tercer país.

La sexta cuestión que deriva de los preceptos indicados es la referente a la proclamación de diferencias fiscales o efectos tributarios que se producen respecto del capital y no respecto de otros bienes y derechos o fuentes de renta.

Ello implica que no se permite establecer diferencias fiscales en función de que una persona tenga su residencia en un Estado y su trabajo o actividad empresarial o profesional en otro.

Por otra parte, la sujeción a gravamen debe basarse en el principio de la efectividad y realidad de la permanencia, por lo que, si el sujeto presunto contribuyente, demuestra que no reside por haberse trasladado a un paraíso fiscal, no debe estar sujeto al impuesto, a partir del instante en que tal cosa suceda.

Es como se ha indicado que, en suma, la exacción del impuesto se justifica por la prestación de servicios públicos por parte de un ente público. El ente público para producir tales servicios ha de hacer frente a unos costes que no pueden ser cubiertos con ingresos patrimoniales; de ahí la necesidad de repartir el gasto entre quienes se benefician de los servicios⁵⁴.

Además, en la regulación dada atisbamos, asimismo, una posible contravención del principio de no discriminación en relación con los restantes países de la Unión Europea, por razón de nacionalidad, pues si esta norma no se aplica a los nacionales de esos países que habiendo sido contribuyentes en España por tener la residencia fiscal en ella, no debe serlo a los nacionales por el mero hecho de serlo. Resulta, pues, cuánto menos, sorprendente que en el caso analizado se reavive a efectos fiscales el principio de la nacionalidad, ya ha tiempo abandonado.

El Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea ha declarado reiteradamente que la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, pero que éstos deben ejercer sus facultades respetando el Derecho comunitario y absteniéndose de toda discriminación manifiesta o encubierta basada en la nacionalidad.

En este sentido, entre otras, se ha pronunciado el Tribunal de Justicia en la Sentencia de 13 de noviembre de 2003, asunto C-209/01, caso *Schilling*⁵⁵.

Pues bien, siendo esto así, la potestad tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas queda, asimismo, limitada, por los principios y las condiciones establecidas por la Comunidad Europea en el ámbito de sus competencias y ello, sin perjuicio, de las propias restricciones que el Derecho interno establece para el ejercicio de la potestad impositiva, como veremos, seguidamente.

III. LA INSERCIÓN DEL ORDENAMIENTO ESPAÑOL EN EL ORDEN COMUNITARIO

III.1. La recepción del Derecho comunitario en materia tributaria

La integración de España en la Comunidad Europea lleva implícito la necesidad de incorporar los principios informadores del Ordenamiento jurídico comunitario al Ordenamiento interno.

⁵⁴ UCKMAR, V.: "Influencia del domicilio, de la residencia y de la nacionalidad en el Derecho tributario", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 24, año 1956, pág. 589.

⁵⁵ *Vid.* Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 13 de noviembre de 2003, As. C-209/01, caso *Schilling*, Fundamento Jurídico 21.

Para ello, el Estado español en su producción normativa y en su forma de actuar debe respetar los principios comunitarios a los que hemos hecho referencia en epígrafes anteriores.

Pero, también, debe adoptar sus normas jurídicas a las fijadas por la Unión Europea. Para ello, cuando así se ha establecido ha debido adaptar las Directivas comunitarias a su Ordenamiento.

En este sentido las distintas disposiciones europeas, se han ido incorporando paulatinamente a la legislación española, así como la rica Jurisprudencia sentada en su aplicación.

El proceso armonizador e integrador en el ámbito de la fiscalidad directa, se ha llevado con distinto ritmo dependiendo del impuesto y de las materias afectadas.

A) *Impuesto sobre Sociedades*

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, el proceso de armonización, ha sido el siguiente:

La Ley 29/1991, de 16 de diciembre, supuso la transposición al Ordenamiento interno de las directivas relativas al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de acciones entre sociedades de Estados miembros (Directiva 90/434/CE del Consejo, de 23 de julio de 1990), y a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (Directiva 90/435/CE del Consejo, de 23 de julio de 1990).

Estas disposiciones tienen como objeto central eliminar los obstáculos a los movimientos de capital y al ejercicio de la actividad empresarial en relación con las actividades transfronterizas de las empresas en el seno de la Unión Europea, con la finalidad última de que las normas aprobadas tengan efectos fiscales neutrales.

En efecto, las ventajas económicas derivadas de la creación de un mercado interior se basan principalmente en el crecimiento de las actividades transnacionales de las empresas. Estas actividades pueden verse obstaculizadas por deficiencias en los sistemas de coordinación internacionales de las normas fiscales, con lo que podrían perderse las ventajas potenciales asociadas a la creación de un mercado interior, de ahí la importancia de las directivas aprobadas⁵⁶.

Posteriormente, los preceptos de esta ley fueron incorporados a la nueva Ley de Sociedades, Ley 43/1995, de 27 de diciembre, que tuvo como causas fundamentales de su aprobación las reformas introducidas en la legislación mercantil, llevadas, a su vez, en parte, a cabo con el fin de armonizar la legislación mercantil española con la de la Unión Europea y a determinados cambios efectuados con anterioridad tanto en la Ley del Impuesto de Sociedades como en la que regulaba la imposición sobre la Renta de las Personas Físicas, así como la apertura de nuestra economía a los flujos transfronterizos de capitales y la evolución de los sistemas tributarios en los países de nuestro entorno.

Con posterioridad esta ley ha sido objeto de refundición con otras normas reformadoras lo que ha dado origen al Texto Refundido actualmente vigente aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Pero pese a estos esfuerzos, todavía quedan muchos puntos sin armonizar en la imposición sobre sociedades. Así, a título de ejemplo, y sin carácter exhaustivo, podemos citar las normas sobre subcapitalización que son aplicables exclusivamente respecto de situaciones de endeudamiento con no residentes, el distinto tratamiento dado a la diversidad de beneficios fiscales introducidos, la integración entre los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de las Personas Físicas, la diversidad de los tipos de gravamen y la compensación de bases imponibles negativas.

Pero, además, de estas carencias aún se advierten, por otra parte, discriminaciones de tratamiento en algunas cuestiones, siendo, sin duda, las más relevantes:

⁵⁶ ALONSO GONZÁLEZ, L. M.; CORONA RAMÓN, J. F., y VALERA TABUEÑA, F.: *La armonización fiscal en la Unión Europea*, edit. Cedecs, Barcelona, 1997, pág. 133.

La desigualdad de trato, sin fundamento objetivo alguno, recogida en el artículo 64 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (hoy esta tributación especial está regulada en los arts. 40 a 45 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes) que establece un gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes.

Y el distinto tratamiento dado para corregir la doble imposición de los dividendos. Como es sabido en el caso español la corrección de la doble imposición se ha basado en el llamado sistema de imputación, en su modalidad estimativa. Este sistema consiste en que el accionista persona jurídica integra en su base imponible los dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades residentes en España y posteriormente se deducirá el 50 por 100 de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos o participaciones en beneficios. Regulación que es claramente discriminatoria ya que no es aplicable a los dividendos obtenidos de sociedades no residentes, domiciliadas en otros Estados de la Unión Europea, por lo que tal regulación lesiona la libre circulación de capitales⁵⁷.

Por otra parte, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea en Sentencia de 7 de septiembre de 2004, caso *Manninen*, asunto C-319/02, se ha pronunciado en relación con la legislación fiscal finlandesa cuyo régimen de imputación es similar en relación con la imputación de beneficios al español, en el sentido de considerarla discriminatoria y vulneradora de la libre circulación de capitales.

B) *Impuesto sobre la Renta de no Residentes*

El derecho derivado en materia de armonización fiscal directa se ha manifestado últimamente en la regulación recogida en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes en el citado Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo que trae su causa de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, regulación que tiene gran trascendencia no sólo en relación con las rentas obtenidas o que proceden de un país miembro de la Unión Europea sino también en relación con las rentas transfronterizas.

A este respecto, ha de recordarse que existen dos principios opuestos para gravar la renta en un contexto internacional: la residencia del contribuyente y el origen de las rentas. Siguiendo el primer principio, los residentes de un país son gravados en su renta independientemente de que su origen sea nacional o extranjero. Si el capital puede moverse libremente entre países y todos los países aplican el principio de residencia, la imposición de las rentas de capital no trasgrede la regla de optimización que exige la igualdad del producto marginal del capital entre países. Siguiendo el principio de origen los residentes de un país sólo tributan por las rentas obtenidas en él. Por lo tanto, si el tipo impositivo no es el mismo en todos los países el producto marginal del capital será distinto entre países y la asignación internacional del capital no será óptima⁵⁸.

El principio de residencia es acorde con la neutralidad fiscal, haciendo que a los inversores les sea indiferente elegir entre activos nacionales y extranjeros si los tipos de interés son los mismos para ambos. Si el principio de residencia no se aplica en toda la Unión económica, los flujos de capital se verán influidos por consideraciones de tipo fiscal, haciendo imprescindible la armonización fiscal⁵⁹.

El derecho español, en este aspecto, ha utilizado los dos criterios.

Pero esta ley aún suponiendo un avance en el proceso integrador, adolece de graves deficiencias.

Entre ellas, a nuestro juicio los mayores defectos que presenta son los siguientes:

El primer fallo parte de la distinción entre residentes y no residentes entre los ciudadanos de los países miembros de la Unión Europea.

⁵⁷ Cfr. artículo 30.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁵⁸ HITIRIS, T. y VALLÉS, J.: *Economía de la Unión Europea*, Prentice Hall, Madrid, 1999, pág. 116.

⁵⁹ HITIRIS, T. y VALLÉS, J.: *Economía de la Unión Europea*, obra citada, pág. 116.

A partir de ahí, se advierten otra serie de discriminaciones, a nuestro juicio, no muy justificadas, a saber:

La discriminación introducida en la tributación entre los no residentes que operen mediante establecimiento permanente frente a los que operen sin establecimiento permanente, por otra parte, se da, asimismo, un tratamiento diferenciado entre los residentes y los no residentes con establecimiento permanente, cuya diferencia se manifiesta en ambos casos, si bien en los primeros supuestos en mayor medida, en la pérdida de subjetividad del gravamen.

En segundo lugar, la falta de progresividad aplicable al caso de las rentas obtenidas por no residentes, dado que, en lugar de aplicarse la tarifa progresiva general se recurre a tipos proporcionales, distintos en función del tipo de rentas que se perciban.

En tercer lugar, en algunos casos la discriminación entre residentes y no residentes puede agravarse si se tiene en cuenta que en ocasiones los no residentes tampoco gozan en su Estado de residencia de las ventajas fiscales de los residentes de dicho Estado, lo que ocurre, por ejemplo, al obtener pocos ingresos y no llegar al mínimo exento no se le aplica el impuesto y pierde la posibilidad de deducir determinados gastos que no ha podido deducir tampoco en el Estado de no residencia.

Quizá, como aspecto positivo está la introducción en la citada Ley a través de la Ley de medidas de prevención del fraude fiscal, Ley 36/2006, de 29 de noviembre de una disposición adicional primera, conforme a la cual los conflictos que pudieran surgir con Administraciones de otros Estados en la aplicación de los convenios y tratados internacionales se resolverán de acuerdo con los procedimientos amistosos previstos en los propios convenios o tratados, sin perjuicio del derecho a interponer los recursos o reclamaciones que pudieran resultar procedentes.

C) *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*

Es todavía escasa la armonización en este ámbito.

Y ello, pese a que la sobreimposición que soportan en ocasiones los contribuyentes que perciben rentas o realizan determinados gastos en otros Estados miembros ha sido calificada como contraria al Tratado de la Comunidad Económica Europea por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea por su carácter discriminatorio o restrictivo sobre el ejercicio de las libertades fundamentales de circulación, de establecimiento o de prestación de servicios⁶⁰.

En este ámbito, el proceso armonizador se ha llevado a cabo a través de la Directiva 2003/48/CE, de 3 de junio, sobre fiscalidad de los rendimientos del ahorro.

El objeto de esta disposición es permitir que los rendimientos del ahorro, en forma de pago de intereses efectuado en un Estado miembro a favor de beneficiarios efectivos que han de ser personas físicas con residencia en otro Estado miembro, estén sujetos a imposición efectiva de acuerdo con las disposiciones legales de este último Estado miembro.

Además, para conseguir la imposición efectiva de los pagos de intereses en el Estado miembro en el que el beneficiario efectivo tiene su residencia fiscal se establece un intercambio automático de información entre los Estados miembros sobre esos pagos de intereses.

El Ordenamiento español la ha incorporado a su régimen interno a través de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

Nos encontramos, por otra parte, que en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Ley 35/2006, de 28 de noviembre se mantiene una antigua distinción se-

⁶⁰ Muchas son ya las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea referentes al caso, entre las que podemos citar a título de ejemplo: Sentencia de 18 de diciembre de 2007, caso *Skattverket*, asunto C-101/05; sentencia de 8 de noviembre de 2007, caso *Amurta SGPS*, asunto C-379/05; sentencia de 25 de enero de 2007, caso *Vestre Landsret*, asunto C-370/05; sentencia de 27 de junio de 1996, caso *Reisebüro Broede*, asunto C-3/95; sentencia de 16 de julio de 1998, caso *Rui Alberto Pereira Roque*, asunto C-171/96; y, sentencia de 14 de septiembre de 2006, caso, *Centro di Musicología Walter Stauffer c. Finanzamt München für Körperschaften*, asunto C-386/04.



gún la cual los contribuyentes residentes de nacionalidad española que se trasladen a un paraíso fiscal para el año del cambio y los cuatro siguientes, no perderán su condición de contribuyente por dicho impuesto en España.

Esta redacción se introdujo por primera vez en el artículo 9.3 de la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Ley 40/1998, de 9 de diciembre, pasó seguidamente al mismo artículo del Texto Refundido por el que se regula la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, y finalmente ha sido recogida en el artículo 8.2 de la vigente Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

Regulación esta que claramente tiene una finalidad de prevención de fraude fiscal por cuanto penaliza el cambio de residencia a un país calificado como paraíso fiscal⁶¹.

Sin embargo, a nuestro juicio, esta regulación es de dudosa legalidad.

En efecto, si el sentido general de los impuestos está fundamentado en el deber legal de contribuir a los gastos públicos, no se puede justificar que una persona que no reside en España deba pagar aquí su impuesto personal. La justicia distributiva, que en última estancia debe subyacer en todo impuesto, pues lógicamente quienes utilizan y/o reciben servicios de una comunidad deben contribuir a financiarlos, en el presente caso se quiebra al no estar en condiciones de recibirlos.

Por otra parte, la sujeción a gravamen debe basarse en el principio de la efectividad y realidad de la permanencia, por lo que, si el sujeto presunto contribuyente, demuestra que no reside por haberse trasladado a un paraíso fiscal, no debe estar sujeto al impuesto, a partir del instante en tal cosa suceda.

Es como se ha indicado que, en suma, la exacción del impuesto se justifica por la prestación de servicios públicos por parte de un ente público. El ente público para producir tales servicios ha de hacer frente a unos costes que no pueden ser cubiertos con ingresos patrimoniales; de ahí la necesidad de repartir el gasto entre quienes se benefician de los servicios⁶².

Además, en la regulación dada atisbamos, asimismo, una posible contravención del principio de no discriminación en relación con los restantes países de la Unión Europea, por razón de nacionalidad, pues si esta norma no se aplica a los nacionales de esos países que habiendo sido contribuyentes en España por tener la residencia fiscal en ella, no debe serlo a los nacionales por el mero hecho de serlo. Resulta, pues, cuánto menos, sorprendente que en el caso analizado se reavive a efectos puramente fiscales el principio de la nacionalidad ya ha tiempo abandonado.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha declarado reiteradamente que la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, pero que éstos deben ejercer sus facultades respetando el Derecho comunitario y absteniéndose de toda discriminación manifiesta o encubierta basada en la nacionalidad⁶³.

D) *Movimientos de capitales y de las transacciones económicas*

La Ley 19/2003, de 4 de julio sobre Régimen Jurídico de los Movimientos de Capitales y de las Transacciones Económicas con el Exterior y sobre Determinadas Medidas de Prevención del Blanqueo de Capitales, trata como en su misma Exposición de Motivos se indica de garantizar la completa adecuación de nuestro Ordenamiento jurídico al Derecho comunitario; es decir, como ya

⁶¹ La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la prevención del Fraude Fiscal, en su Disposición adicional primera, da un concepto de paraíso fiscal, de nula tributación y de efectivo intercambio de información tributaria.

⁶² UCKMAR, V.: "Influencia del domicilio, de la residencia y de la nacionalidad en el Derecho tributario", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 24, año 1956, pág. 589.

⁶³ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 13 de noviembre de 2003, as. C-209/01, caso *Schilling*, Fundamento Jurídico 21.

hemos venido diciendo a lo largo de este estudio de adaptarlo al mismo, en particular, al artículo 56 del Texto Consolidado de la Unión Europea (antiguo art. 73 B) que como vimos no sólo prohíbe las restricciones a los movimientos de capitales y a los pagos entre los Estados miembros, sino también entre éstos y terceros países, y al artículo 58. 1. b) del Texto Consolidado de la Unión Europea (antiguo art. 73 D) que reconoce el derecho de los Estados miembros a establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística, o tomar medidas justificadas por razón de orden público o de seguridad pública.

Complemento necesario para la interpretación de esta reforma legal está en el artículo 301 del Código Penal según redacción dada por la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre del Código Penal.

Esta Ley tiene dos partes perfectamente diferenciadas:

Una parte primera por la que se regula el régimen general de los movimientos de capitales y de las transacciones económicas con el exterior.

Otra segunda parte en la que se incorpora al Ordenamiento español la Directiva 2001/97/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 4 de diciembre de 2001, por la que se modifica la Directiva 91/308/CE, sustituida por la Directiva 2005/60/CE.

En la primera parte se recoge el régimen básico de los movimientos de capitales y de pagos, que pueden resumirse así:

Libertad de movimientos de capitales y de pagos con obligaciones de información.

Cláusulas de salvaguardia para determinadas operaciones.

Posibilidad de adopción de las medidas excepcionales previstas en el Título III, Capítulo IV del Tratado de la Comunidad Económica Europea (hoy igual Título y Capítulo del Texto Consolidado de la Unión Europea), de modo que se establece un procedimiento ágil y directo, a través de acuerdo del Consejo de Ministros que permita aplicar medidas adoptadas no sólo por la Comunidad Económica, sino también por otros organismos internacionales de los que España sea miembro.

Régimen sancionador.

Todo ello en la línea señalada por el derecho europeo y la Jurisprudencia comunitaria.

En la segunda parte se recogen toda una serie de obligaciones de información y control, con la finalidad de luchar contra el fraude y para la prevención del blanqueo de capitales.

Prescindiendo de un análisis minucioso, por razones de espacio y de contenido de esta investigación, resaltamos los aspectos más relevantes de esta Ley en materia de prevención del blanqueo de capitales:

En primer lugar, esta Ley se dirige a todas las personas y entidades que integran el sistema financiero y a todas aquellas personas físicas o jurídicas que ejerzan aquellas otras actividades profesionales o empresariales particularmente susceptibles de ser utilizadas para el blanqueo de capitales.

En segundo lugar, se delimitan tanto la obligación de colaborar con los organismos encargados de la prevención del blanqueo de capitales e infracciones monetarias como los supuestos en que quedan eximidos de esa obligación de colaboración.

Ahora bien, y también sin entrar en un detallado estudio puede decirse que en muchos casos y en relación con determinados obligados, en particular, abogados, economistas, asesores fiscales, se les está obligando a realizar una actividad indagatoria impropia de esos profesionales⁶⁴, a saber:

⁶⁴ Cfr. la Disposición adicional primera de la citada Ley 19/2003, que modifica la Ley 19/1993, de 28 de diciembre, sobre determinadas Medidas de prevención del Blanqueo de Capitales.



Exigir mediante documentación acreditativa la identificación de los clientes en el momento de entablar relación de negocio.

Exigir mediante documentación acreditativa la identificación de cuantas personas pretendan realizar cualesquiera operaciones, salvo aquellas que se exceptúen reglamentariamente.

Identificar a clientes no presentes en el momento del establecimiento de la relación de negocio.

Recabar de los clientes información acerca de la naturaleza de su actividad empresarial o profesional y comprobar la veracidad de dicha información.

Recabar información que permita averiguar que la persona con la que se mantiene contacto es el auténtico titular o puede intuirse que actúa como persona interpuesta.

Examinar con especial atención cualquier operación, con independencia de su cuantía, que por su naturaleza pueda estar vinculada al blanqueo de capitales. En particular, examinar con especial atención cualquier operación compleja, inusual, o que no tenga un propósito económico o lícito aparente.

Reseñar por escrito los resultados del examen⁶⁵.

De lo expuesto se puede apreciar, pues, que existe una amplia gama de actuaciones a desarrollar que además no pueden realizarse a voluntad propia o siguiendo las pautas que cada uno considerase adecuadas.

E) *Asistencia mutua y prevención del fraude y del blanqueo de capitales*

La garantía de la libre circulación de capitales y de pagos, a la vez que la consecución de la más amplia neutralidad en el ámbito de la fiscalidad exige una mínima normativa e instrumentos para hacerla eficaz y evitar fraudes y violaciones del Ordenamiento.

En este campo son varias las disposiciones aprobadas al respecto. En el ámbito de la Unión Europea, se han aprobado las directivas básicas siguientes:

La Directiva 77/799/CE, de asistencia mutua e intercambio de información en materia tributaria. Esta norma fue incorporada al Ordenamiento español por medio del Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre. Este Real Decreto ha sido objeto de tres reformas al objeto de transponer las modificaciones que en dicha Directiva introdujeron la Directiva 2003/93/CE del Consejo de 7 de octubre de 2003 y la Directiva 2004/56/CE del Consejo de 21 de abril de 2004, a saber: Real Decreto 1408/2004, de 11 de febrero que incorporó los cambios introducidos por la Directiva 2003/93 y Real Decreto 161/2005, que incorporó los cambios de la Directiva 2004/56; por último el Real Decreto 175/2006, ha modificado el artículo 1 del Real Decreto 1326/1987, al objeto de transponer lo fijado en la Directiva 2004/106, la cual limita el ámbito de aplicación de la Directiva 77/799/CE al campo de los impuestos sobre la renta, sobre el patrimonio y sobre la imposición sobre las primas de seguros.

La Directiva 91/308/CE del Consejo, de 10 de junio, modificada por la Directiva 2001/1997/CE del Parlamento y del Consejo, de 4 de diciembre, derogadas y sustituidas por la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 26 de octubre de 2005, en las cuales se establecieron diversas obligaciones de información con objeto de luchar contra el blanqueo de capitales.

En este sentido, entre otras, en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 26 de junio de 2007, caso *Cour Constitutionnelle*, asunto C-305/05, en relación con el blanqueo de capitales reconoce como conforme a las directivas comunitarias, en concreto en el asunto cuestionado, a la Directiva 91/308/CE del Consejo, de 10 de junio, modificada por la Directiva 2001/1997/CE del Parlamento y del Consejo, de 4 de diciembre⁶⁶, la exigencia de los abogados de informar sobre hechos indiciarios del blanqueo de capitales.

⁶⁵ Cfr. CANDELA RAMOS, R.: "Inquietudes y/o dudas que suscita la Ley 19/2003 sobre régimen jurídico de los movimientos de capitales y medidas de prevención del blanqueo de capitales", *Temas Tributarios de Actualidad*, núms. 25-27, septiembre, 2003, pág. 8.

⁶⁶ Estas Directivas fueron derogadas por la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de octubre de 2005, Directiva que en cuanto se refiere a esta cuestión mantiene el mismo criterio que las derogadas.

Y la Directiva ya citada 2003/48/CE, sobre fiscalidad de los rendimientos del ahorro, en la medida en que recoge diversas obligaciones de información.

A este respecto, ha de señalarse que es contrario a la libertad de pagos en la Unión Europea cualquier control preventivo para la entrada o salida de numerario, exigiéndose únicamente la obligación de información, la cual se extiende a aquellos profesionales, entidades financieras y quienes manejen fondos.

Por último, en el derecho español se han aprobado las dos siguientes leyes para luchar contra el fraude fiscal:

La Ley 19/1993, de 28 de diciembre sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales, que recoge en gran medida el contenido de las Directivas 91/308/CE del Consejo, de 10 de junio, modificada por la Directiva 2001/1997/CE del Parlamento y del Consejo, de 4 de diciembre. Esta Ley, como ya señalamos, fue modificada parcialmente por la Ley 19/2003, de 4 de julio.

Esta Ley fue desarrollada por el Reglamento aprobado por Real Decreto 925/1995, de 9 de junio, modificado por el Real Decreto 54/2005, de 21 de enero.

La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, la cual encierra un conjunto de medidas de muy distinta naturaleza y eficacia, cuyo criterio orientador es favorecer, igualmente, la lucha contra el fraude fiscal.

En el ámbito de la fiscalidad indirecta, el proceso armonizador, como ya reiteradamente se ha expuesto, ha sido mayor y la recepción de la normativa comunitaria más sencilla.

En este ámbito de cosas las distintas Directivas reguladoras del Impuesto sobre el volumen de negocios han sido incorporadas al vigente Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Ley 37/92, de 28 de diciembre.

Asimismo, las Directivas reguladoras de los Impuestos Especiales están recogidas en la Ley de Impuestos Especiales, Ley 38/92, de 28 de diciembre.

III.2. El poder financiero del Estado español

La Constitución española de 27 de diciembre de 1978 da una nueva estructura territorial al Estado español de tal modo que se pasó de un Estado centralista y unitario a otro descentralizado y autonómico.

Esta descentralización y autonomía ha desembocado en la existencia de tres niveles de gobierno y administración: Estado, Comunidades Autónomas y entes locales territoriales.

Cada uno de estos niveles presenta sus propias peculiaridades y tiene objetivos y finalidades diferentes dentro de la estructura general del Estado.

Pero a la vez, para que estos entes puedan cumplir las funciones que constitucionalmente tienen conferidas necesitan estar dotados de recursos y medios suficientes.

Por ello la Constitución ha diseñado un sistema de financiación caracterizado, *prima facie* por la solidaridad, la interrelación, la coordinación y la suficiencia.

Las peculiaridades del sistema, las exponemos, brevemente, a continuación.

A este respecto, la Constitución en su artículo 1. 2, establece: “La soberanía nacional reside en el pueblo español, del que emanan los poderes del Estado.”

A su vez, en el artículo 2, piedra angular de todo el sistema, proclama: “La Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los



españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas.”

Por otra parte, el artículo 14 reconoce el principio de igualdad de todos los españoles.

Así, el citado artículo dice: “Los españoles son iguales ante la Ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquiera otra condición o circunstancia personal o social.”

En desarrollo parcial del artículo 2, el artículo 137 de la Constitución establece que: “El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses.”

En el desarrollo constitucional de los preceptos citados nos encontramos, en consecuencia, con la existencia de tres niveles distintos de gobierno y administración: Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales.

La singularidad mayor de la nueva estructura del Estado va a radicar en la existencia de esos nuevos entes territoriales que son las Comunidades Autónomas, a cuyo análisis esencialmente nos vamos a referir estudiando uno de los aspectos esenciales cual es su autonomía financiera, concretando ésta mayormente en el análisis de la autonomía fiscal, a la vez que veremos como se articula ésta con la de los otros entes mencionados, en particular con la del Estado.

El Tribunal Constitucional ha ido fijando el significado y alcance de la autonomía de los distintos entes territoriales sobre la base de los mencionados preceptos.

Así, la Sentencia 6/1981, de 16 de marzo de 1981 proclama el principio de legitimidad democrática como base fundamental de toda la ordenación jurídico-política.

En esta misma dirección, la Sentencia 10/1983, de 21 de febrero de 1983 señala que el sentido democrático que en nuestra Constitución reviste el principio de origen popular del poder obliga a entender que la titularidad de los cargos y oficios públicos sólo es legítima cuando puede ser referida, de manera mediata o inmediata a un acto concreto de expresión de la voluntad popular.

Por otra parte, la Constitución al establecer tres niveles distintos de gobierno y administración, como hemos señalado, ha establecido el alcance y significado de cada uno de ellos.

A este respecto, el Estado en donde se reside la soberanía nacional queda colocado en una posición de superioridad.

En efecto, la Sentencia del Tribunal Constitucional 4/1981, de 2 de febrero establece que la autonomía equivale al ejercicio de un poder, aunque limitado puesto que en ningún caso debe equiparse autonomía con soberanía, teniendo en cuenta, además, que también este último poder tiene límites. Por otra parte⁶⁷, ha de tenerse en cuenta que en ningún caso el principio de autonomía puede oponerse al de unidad, sino que es precisamente dentro de éste donde alcanza su verdadero sentido. Es la ley la que concreta el principio de autonomía de cada tipo de entes de conformidad con la Constitución y ésta contempla la necesidad, como una consecuencia del principio de unidad y de la supremacía del interés de la nación, de que el Estado quede colocado en una posición de superioridad.

A su vez, la Sentencia del Tribunal Constitucional 6/1981, de 2 de febrero establece que la autonomía no es soberanía y ha de ser definida por el legislador de acuerdo con la Constitución; y además, dado que ese poder autonómico tiene sus límites y que cada organización territorial dotada de autonomía es una parte del todo, en ningún caso el principio de autonomía puede oponerse al de unidad.

Asimismo, se indica que el correcto ejercicio de la autonomía no vulnera el principio de igualdad proclamado reiteradamente en la Constitución.

⁶⁷ Vid., fundamentalmente, el Fundamento Jurídico tercero de la citada Sentencia del Tribunal Constitucional 4/1981, de 2 de febrero.

Así, la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo, al contrastar el principio de igualdad y el de autonomía dice que “la autonomía significa, precisamente, la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y el Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos en cada una de las distintas Comunidades Autónomas, no por ello resultan necesariamente infringidos los artículos 1, 9. 2, 14, 139. 1 y 149. 1. 1.^a de la Constitución, ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía...”⁶⁸.

En el mismo sentido se pronuncia la Sentencia 150/1990, de 4 de octubre⁶⁹, al recordar que igualdad no es uniformidad, esto es, no significa que todos y cada una de las Comunidades Autónomas tengan que ejercer de la misma forma su actividad financiera. El principio de igualdad, nos sigue diciendo, significa preservar de diferencias las posiciones jurídicas fundamentales de los ciudadanos, los cuales deben ser equivalentes en todo el territorio.

La confrontación entre los principios de igualdad y de autonomía aparece en otras muchas Sentencias del Tribunal Constitucional. Así, la Sentencia 76/1986, de 5 de agosto señala que la autonomía política significa pluralidad y capacidad de autogobierno, lo que impide interpretar el principio de igualdad como uniformidad puesto que entonces se limitaría de forma extrema el principio de autonomía⁷⁰.

La Sentencia del Tribunal Constitucional 186/1993, de 7 de junio, recalca que la autonomía implica diversidad, de modo que evita que el principio de igualdad signifique uniformidad, siendo necesario hallar un punto de equilibrio ente todo, lo cual se identifica con el mantenimiento de la equivalencia en relación con las posiciones jurídicas fundamentales de los ciudadanos⁷¹.

La Sentencia 27/1987, de 27 de febrero dice que la Constitución configura una distribución vertical del poder público entre entidades de distinto nivel, uno de los cuales es el Estado, titular de la soberanía, otro las Comunidades Autónomas a las cuales se las reconoce autonomía política y administrativa y, por último, los entes locales a los que únicamente se les dota de autonomía administrativa.

Precisamente, la Sentencia del Tribunal Constitucional 32/1981, de 28 de julio, calificó de forma expresa de “política” la autonomía de las Comunidades Autónomas, a diferencia de lo que sucede con la autonomía de los entes locales que la califica de “administrativa”⁷².

Y la Sentencia del Tribunal Constitucional 163/1994 de 26 de mayo recuerda la fuerza normativa dominante de la Constitución sobre el resto del Ordenamiento jurídico al decir que la calificación jurídica y el alcance de las competencias de las Comunidades Autónomas no pueden hacerse derivar únicamente de una lectura aislada de la denominación que reciben en los textos estatutarios sino de una interpretación sistemática de todo el bloque de la constitucionalidad, dentro del cual la Constitución conserva intacta su fuerza normativa dominante como *lex superior* de todo el ordenamiento; fuerza normativa que no se agota ni disminuye con la promulgación de los Estatutos de Autonomía, cuyos preceptos, por más que califiquen como exclusiva la competencia asumida *ratione materiae*, no pueden oponerse a las normas constitucionales que, en su caso, reconozcan al Estado títulos competenciales sobre esa misma materia.

Ahora bien, esa superioridad del Estado está en función de la garantía de la unidad de la Nación española y del respeto a la igualdad en el conjunto de los derechos y libertades fundamentales.

Por otra parte, esa misma superioridad del Estado ha de servir para la más firme garantía de respeto a la autonomía constitucionalmente conferida a las Comunidades Autónomas.

⁶⁸ Fundamento Jurídico décimo de la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo.

⁶⁹ *Vid.* Fundamento jurídico séptimo de la Sentencia 150/1990, de 4 de octubre.

⁷⁰ *Vid.*, fundamentalmente, el Fundamento jurídico tercero de la Sentencia 76/1986, de 5 de agosto.

⁷¹ *Vid.*, fundamentalmente, también, el Fundamento jurídico tercero de la mencionada Sentencia del Tribunal Constitucional 186/1993, de 7 de junio.

⁷² *Vid.* Fundamento jurídico tercero de la Sentencia del Tribunal Constitucional 32/1981, de 28 de julio.

En este sentido el Tribunal Constitucional en la Sentencia 35/1982, de 14 de julio establece que al consagrar la Constitución “como fundamento de una parte el principio de unidad indisoluble de la Nación española, y de la otra, el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran, determina implícitamente la forma compuesta del Estado en congruencia con la cual han de interpretarse todos los preceptos constitucionales”.

Criterio este que como acertadamente ha resaltado la doctrina conduce al Tribunal a sostener que si la unidad faculta al Estado para fijar las bases de la legislación autonómica en determinados supuestos, la autonomía puede conducir a una diversidad dentro de un mismo sector del ordenamiento jurídico. Así, afirma que corresponde al mismo (al Estado) la fijación de principios o criterios básicos en materia de organización y competencia de general aplicación en todo el Estado. La fijación de estas condiciones básicas no puede implicar en ningún caso el establecimiento de un régimen uniforme para todas las entidades locales de todo el Estado, sino que debe permitir opciones diversas, ya que la potestad normativa de las Comunidades Autónomas, no es en estos supuestos de carácter reglamentario. En el respeto de esas condiciones básicas, por tanto, las Comunidades Autónomas podrán legislar libremente⁷³.

A su vez, la Sentencia del Tribunal Constitucional 64/1990, de 5 de abril añade que la autonomía no se garantiza para incidir de forma negativa sobre los intereses generales de la Nación o, sobre los intereses generales distintos de los de la propia entidad autónoma.

Si en esta doctrina, que hemos transcrito sobre la base de los preceptos constitucionales señalados, se encierra el sentido de la potestad del Estado con carácter general, en los artículos 149. 1. 14.^a, 131, 133 y 156. 1, *in fine*, se recogen los principios fundamentales generales y básicos relativos a la potestad financiera del Estado.

El artículo 149. 1. 14.^a de la Constitución otorga competencia exclusiva al Estado sobre la Hacienda general y deuda del Estado.

El Tribunal Constitucional sobre la base de diversas sentencias entre las que pueden citarse, la 179/1985, de 19 de diciembre, la 14/1986, de 31 de enero y la 37/1987, de 26 de marzo establece un concepto de Hacienda general, que aparece como un núcleo de normas y decisiones que coexistiendo estrechamente con otros también reservados a la Administración Central o integrándose en relación de género y especie dentro de ellos como consecuencia de la unidad fundamental del Estado se refiere subjetivamente a la esencial estructura, funcional y orgánica de todas las Haciendas Públicas, y objetivamente a los principios y elementos determinantes de la coherencia del sistema tributario⁷⁴.

Por su parte, el artículo 131 de la Constitución otorga al Estado la potestad de la planificación de la actividad económica general si bien para elaborar los proyectos de planificación ha de partir de acuerdo con las previsiones que le sean suministradas por las Comunidades Autónomas.

El Tribunal Constitucional, en numerosas Sentencias, ha señalado que la observación de este precepto no es obligada constitucionalmente en una planificación de ámbito más reducido. Así, entre otras, en las Sentencias 96/1990, de 24 de mayo, 40/1998, de 19 de febrero y 65/1998, de 18 de marzo.

A su vez, la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1983, de 5 de agosto estableció que el Estado a través de los planes previstos en el artículo 131 de la Constitución puede fijar las bases de la ordenación de la economía en general y de los sectores económicos, dado que el artículo 149. 1. 13.^a de la Constitución no establece límites en cuanto al contenido material de la planificación económica, pero no puede establecer una norma que no tenga otro objetivo que el de delimitar las competencias del Estado y de las Comunidades Autónomas.

Por último, ha de mencionarse el artículo 133.1 que establece que la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.

⁷³ Vid. ENTRENA CUESTA, R.: “Comentario al artículo 2 de la Constitución española”, en *Comentarios a la Constitución*, edit. Civitas, Madrid, 1985, pág. 54.

⁷⁴ ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: “Reseña de jurisprudencia: Hacienda General y autonomía financiera”, *Palau*, núm. 3, 1987, página 224.

Este precepto referencia dos cuestiones esenciales: Una la relativa a la reserva de ley en materia tributaria y otra a la potestad originaria de establecer tributos.

Respecto a la primera cuestión, esto es, el establecimiento del principio de legalidad en materia tributaria no plantea polémica alguna, pues es comúnmente aceptado que la reserva de ley en materia tributaria cubre los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria y concretamente la creación ex novo del tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo. Así, entre otras, pueden verse las Sentencias del Tribunal Constitucional 6/1983, de 4 de febrero, 179/1985, de 19 de diciembre, 185/1995, de 14 de diciembre y 233/1999, de 16 de diciembre.

Se trata, por otra parte, de una reserva de ley relativa lo que significa que aunque los criterios o principios que han de regir la materia han de contenerse en una ley es admisible la utilización del reglamento siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de los fines constitucionales o legales establecidos en la propia ley y siempre que la colaboración realizada por medio del reglamento se produzca en términos de subordinación.

Así, pueden verse, entre otras muchas, las Sentencias del Tribunal Constitucional, 19/1987, de 17 de febrero y la 185/1995, de 14 de diciembre.

Ahora bien, siendo esta cuestión importante presenta un carácter accesorio en relación con el principal que es el que aquí tratamos del significado que tal precepto tiene en relación con el significado y alcance de la potestad tributaria en el contexto del poder financiero, en este caso tributario, del Estado y su conexión con el de los otros entes territoriales que también gozan de poder tributario, en particular, con el de las Comunidades Autónomas.

Pues bien, desde esta perspectiva es desde la que alcanza un valor esencial la segunda cuestión planteada que no es otra que la del significado que debe darse al término potestad tributaria originaria a favor del Estado.

Esta terminología ha sido muy duramente criticada por muchos autores⁷⁵.

La crítica se ha centrado esencialmente en considerar que en un Estado de estructura descentralizada y autonómica en la que los entes territoriales constituidos en Comunidades Autónomas tienen autonomía para la gestión de sus respectivos intereses y gozan de potestad legislativa no puede decirse que la potestad originaria de establecer tributos es exclusiva del Estado porque ni es exclusiva del Estado ni es originaria de él, pues tan originaria es la potestad tributaria de aquél como de éstas.

Otros autores, también con afán crítico, han resaltado su inoportunidad señalando que tal expresión resulta innecesaria e incongruente con lo que establece la propia Constitución. Es, a nuestro juicio, una formulación innecesaria, en la medida en que las competencias o potestades del Estado en el orden fiscal o económico se recogen en otros pasajes de la Constitución. Este es el caso del apartado 14, número 1, del artículo 149, que reconoce como competencia exclusiva del Estado la relativa a la Hacienda general y deuda del Estado. Aquí queda claramente expresado que el sistema fiscal general es competencia exclusiva del Estado, y esto debería haber sido más que suficiente, sin que fueran precisas repeticiones innecesarias⁷⁶.

No es este, el significado que creemos debe darse a estos términos.

Entendemos que por potestad originaria exclusiva significa, por una parte, que quien tiene esa potestad es el Estado para establecer las características generales y básicas del sistema fiscal y por otra, que al Estado corresponde la primacía y supremacía en la determinación y adscripción de las figuras básicas tributarias del sistema.

⁷⁵ Véase entre otros a RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al Derecho Financiero*, obra citada, pág. 217, y LOZANO SERRANO, C.: "La Hacienda Municipal en la Constitución española", en *Hacienda Pública Española*, núm. 60, 1976, págs. 115 y ss.

⁷⁶ CAZORLA PRIETO, L. M.: "Comentario al artículo 133 de la Constitución" en *Comentarios a la Constitución*, obra citada, 1985, página 1951.

Un reflejo de que esto es así lo encontramos en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, Ley 8/1980, de 22 de septiembre en cuyo artículo 6.2 se establece que las Comunidades Autónomas no podrán establecer tributos sobre hechos imponible gravados por el Estado.

Ha de decirse a este respecto, también, que ha sido el propio Tribunal Constitucional quien ha dado contenido a dicho precepto no resultando por lo tanto, como se ha dicho, innecesario.

La Sentencia del Tribunal Constitucional 6/1983, de 4 de febrero, al referirse al artículo 133.1 de la Constitución española, dice que este precepto define una competencia exclusiva del Estado, si se lee en conexión con el subsiguiente apartado segundo y, además, establece sin duda una general reserva de la ley, que según la letra del precepto, debe entenderse referida a la potestad originaria del establecimiento de los tributos, pero no, en cambio, a cualquier tipo de regulación de la materia tributaria.

Importancia excepcional tiene a este respecto la Sentencia del Tribunal Constitucional 19/1987, de 17 de febrero, en la que se dice que la inicial libertad de configuración en materia tributaria, corresponde al legislador nacional cuya intervención reclaman los apartados 1 y 2 del artículo 133 de la Constitución.

Por último, la Sentencia del Tribunal Constitucional 181/1988, de 13 de octubre, referente a la Ley General de Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas, Ley 39/1983, de 28 de diciembre, decía que “el artículo 157.1 de la Constitución española incluye, entre otros recursos de las Comunidades Autónomas, los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, y el artículo 157.3 remite a una ley orgánica la regulación de las competencias financieras enumeradas en el presente apartado uno. Este último precepto debe ponerse en relación con el artículo 133.1 del propio Texto constitucional, según el cual la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, así como el artículo 149.1.14.^a, que reserva al Estado en exclusiva la competencia sobre Hacienda general. En principio, por tanto, “debe afirmarse que aquella potestad originaria del Estado no puede quedar enervada por disposición alguna de inferior rango, referida a la materia tributaria y, en coherencia con ello, la regulación esencial de la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas corresponde también al Estado, mediante ley orgánica”.

Ahora bien, el hecho de que esa potestad originaria radique en el Estado no es óbice para que las Comunidades Autónomas no tengan autonomía financiera ya que ésta por su carácter eminentemente instrumental va insita en el reconocimiento institucional a la autonomía reconocido por el artículo 137 de la Constitución española. En efecto, de nada valdría que se reconociese autonomía a las Comunidades Autónomas si luego no se las reconociese autonomía financiera para establecer sus propios ingresos y realizar sus gastos ya que entonces aparecerían como entes sin operatividad propia, creados por y para el Estado⁷⁷.

Volveremos sobre esto mas adelante al hablar de la potestad financiera de las Comunidades Autónomas.

Finalmente, esa superioridad general del Estado unida a la concreción específica constitucional en la potestad financiera territorial contemplada en relación con las Comunidades Autónomas en la segunda parte del artículo 156 de la Constitución, lleva a proclamar la residencia de la potestad de coordinación en aquél.

En efecto, la potestad de coordinación en materia de Hacienda pública corresponde al Estado, única forma de garantizar la racionalidad del sistema a la vez que el cumplimiento de los distintos principios constitucionales más directamente implicados en la Hacienda pública.

Son muchas las resoluciones del Tribunal Constitucional referentes al principio de coordinación.

Veamos, algunas de las más significativas.

La Sentencia del Tribunal Constitucional 1/1982, de 20 de enero, dice que las competencias financieras de las Comunidades en relación con el coeficiente de fondos públicos no pueden

⁷⁷ APARICIO PÉREZ, A.: *La autonomía financiera de las regiones en Italia*, edit. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo, Oviedo, 1991, págs. 43, 44, 77-85, 93 y 94.

postergar la computabilidad de los títulos emitidos o avalados por el Estado, pues la autonomía financiera de las Comunidades debe coordinarse con la Hacienda estatal (art. 156. 1 de la Constitución española) y los intereses de cada Comunidad no pueden prevalecer sobre las necesidades más generales que el Estado financia por medio de aquellos títulos.

A su vez, la Sentencia del Tribunal Constitucional 57/1983, de 28 de junio en materia de endeudamiento establece que las operaciones de crédito de las Comunidades Autónomas deben coordinarse entre sí y con la política de endeudamiento del Estado y están sujetas –en los supuestos previstos en la Ley– al régimen de autorización del Estado.

Y la Sentencia del Tribunal Constitucional 179/1987, de 12 de noviembre dice que la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas no se configura en la Constitución en términos absolutos, sino que se ve sometida a las limitaciones derivadas de los principios, que el mismo artículo 156. 1 de la Constitución española proclama, de “coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles”.

La Sentencia del Tribunal Constitucional 96/1990, de 24 de mayo conectando la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas con el principio de coordinación con la Hacienda estatal y con las competencias que ostentan las Comunidades Autónomas en materia de régimen local establece que ni el citado límite (el principio de coordinación) permite la adopción por el Estado de cualquier medida limitativa de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, sino únicamente la de aquellas medidas que tengan relación directa con las exigencias de la política económica general de carácter presupuestario dirigida a la consecución y mantenimiento de la estabilidad económica interna y externa, ni las competencias que en materia de régimen local tienen las Comunidades recurrentes, en el marco del artículo 149. 1. 18 de la Constitución española, impiden toda intervención del Estado que en virtud de la ordenación general de la economía defina las líneas de actuación tendentes a alcanzar los objetivos de la política económica general o sectorial y adopte las medidas necesarias para garantizar la realización de las mismas, ya que “la necesaria coherencia de la política económica exige decisiones unitarias que aseguren un tratamiento uniforme de determinados problemas en orden a la consecución de dichos objetivos y evite que, dada la estrecha interdependencia de las actuaciones llevadas a cabo en las distintas partes del territorio nacional, se produzca un resultado disfuncional y disgregador”.

Y la Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1991, de 24 de mayo recopila su doctrina sobre la competencia estatal en materia de coordinación en los siguientes términos: En primer lugar, respecto a la finalidad del principio de coordinación indica que el mismo persigue la integración de la diversidad de las partes o subsistemas en el conjunto o sistema, evitando contradicciones o reduciendo disfunciones que, de subsistir, impedirían o dificultarían, respectivamente, la realidad misma del sistema; en segundo lugar, en relación con los límites de la competencia estatal de coordinación, el Tribunal hace especial hincapié en que dicha competencia presupone, lógicamente, la existencia de competencias autonómicas que deben ser coordinadas, competencia que el Estado debe respetar, evitando que la coordinación llegue “a tal grado de desarrollo” que deje vacías de contenido las correspondientes competencias de las Comunidades Autónomas; en tercer lugar, el Tribunal ofrece un concepto de coordinación cuando afirma que la misma debe ser entendida como “la fijación de medios y sistemas de relación que hagan posible la información recíproca, la homogeneidad técnica en determinados aspectos y la acción conjunta de las autoridades estatales y comunitarias en el ejercicio de sus respectivas competencias, de tal modo que se logre la integración de actos parciales en la globalidad del sistema.

En la Sentencia 237/1992, de 15 de diciembre el Tribunal Constitucional en relación con el principio de coordinación como uno de los límites constitucionales a la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas se remite a su doctrina anterior y en particular a su Sentencia 96/1990, de 24 de mayo, a la que hemos aludido, recalcando que el principio de coordinación no permite la adopción por el Estado de cualquier medida limitativa de aquella autonomía financiera sino únicamente de las que tengan una relación directa con las exigencias de la política económica general de carácter presupuestario dirigida a la consecución y mantenimiento de la estabilidad económica interna y externa.

La Sentencia del Tribunal Constitucional 135/1992, de 5 de octubre recuerda que las Comunidades Autónomas sobre la base de su autonomía pueden adoptar el sistema tributario que considere más conveniente, sin embargo, han de tener en cuenta que las distintas Haciendas deben

formar un todo unitario de forma que no existan desigualdades arbitrarias entre españoles que dependan de su localización⁷⁸.

Y la Sentencia 68/1996, de 18 de abril, remitiéndose a otras Sentencias indica que "... si en un Estado compuesto la acción estatal, en general, debe desplegarse teniendo en cuenta las peculiaridades de un sistema de autonomías territoriales, esta exigencia es, asimismo, evidente cuando se trata del ejercicio de la actividad financiera del Estado, ordenación y gestión de los ingresos y gastos públicos, que, naturalmente habrá de desarrollarse dentro del orden competencial articulado de la Constitución, lo que supone, en definitiva, la necesidad de compatibilizar el ejercicio coordinado de las competencias financieras y las competencias materiales de los entes públicos que integran la organización territorial del Estado de modo que no se produzca el vaciamiento del ámbito competencial, material y financiero, correspondiente a las esferas respectivas de soberanía y de autonomía de los entes territoriales (STC 75/1989, Fundamento jurídico 4.º)"⁷⁹.

Directamente relacionado con el principio de coordinación se halla el concepto de "Hacienda general" la cual se establece como una competencia exclusiva del Estado a tenor de lo preceptuado en el artículo 149. 1. 14 de la Constitución.

En virtud de este precepto el Estado puede dictar normas que pueden ser comunes para los diferentes entes territoriales en materia de Hacienda pública.

En este sentido la Sentencia del Tribunal Constitucional 14/1986, de 31 de enero, señaló que el concepto "hacienda general" no puede obviar que las Comunidades Autónomas disponen de competencias sobre su hacienda que son una exigencia del principio de autonomía, pero que ello no es obstáculo para que, en virtud de dicha competencia, el Estado pueda dictar disposiciones que coordinen aspectos de la hacienda necesarios para preservar las posiciones jurídicas fundamentales de los ciudadanos en sus relaciones con la Hacienda pública.

III.3. La potestad financiera de las Comunidades Autónomas

III.3.1. Reconocimiento general de la autonomía financiera

Señalados los principios básicos por los que se concede la potestad financiera del Estado así como los criterios informadores de la misma, abordamos ahora la potestad financiera de las Comunidades Autónomas, en cuyo análisis ha de tenerse en cuenta lo señalado en relación con el Estado.

Hemos de indicar, también, como punto de partida que desde una perspectiva general cuanto digamos es tanto aplicable a las Comunidades Autónomas de régimen común como a las de régimen especial que son Navarra y País Vasco, sin perjuicio de las particularidades referentes a estos territorios que serán expuestas en un epígrafe propio.

El primer precepto que reconoce expresamente la potestad financiera de las Comunidades Autónomas, a través de la atribución de autonomía financiera es el artículo 156. 1 de la Constitución, que expresamente dice que "las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles".

Ahora bien, en relación con este precepto cabría decir que resulta un tanto superfluo ya que, por una parte, si la Constitución reconoce a las Comunidades Autónomas autonomía para la gestión de sus intereses ha de reconocerles los medios necesarios para llevarlo a efecto, pues en caso contrario, se convertirán en entes por y para aquellos que les suministrasen los fondos; en segundo lugar, y en línea con lo anterior, dado el carácter instrumental de los ingresos y gastos si se

⁷⁸ *Vid.*, fundamentalmente, el Fundamento jurídico séptimo de la Sentencia del Tribunal Constitucional 135/1992, de 5 de octubre

⁷⁹ *Vid.* Fundamento jurídico segundo de la Sentencia del Tribunal Constitucional 68/1996, de 18 de abril.

concede autonomía para la gestión de sus intereses se entenderá concedida implícitamente para determinar aquellos; en tercer lugar, los límites expresos a que en este precepto se hacen referencia, la solidaridad entre los españoles y la coordinación con la hacienda estatal son exigencias dimanantes de la existencia de una unidad jurídica universal, global y general como es la pertenencia a un único centro de poder que es el Estado, por otra parte, esa referencia expresa no es sino el tránsito al ámbito financiero de los preceptos generales de los artículos 1 y 2 de la Constitución.

En segundo lugar, ha de decirse que la palabra autonomía es anfibológica y polisémica, esto es, es un término al que puede darse varias interpretaciones y a su vez tiene una pluralidad de significados. Es por ello, necesario precisar su contenido.

Respecto a sus posibles interpretaciones, ha de resaltarse como elemento de determinación más claro y contundente que la autonomía no es soberanía, como ya señalamos en el epígrafe anterior, por ello ha de interpretarse siempre en el ámbito de la unidad de la organización jurídica-política en la que se desarrolla; y en relación con sus significados ha de decirse que la autonomía tiene diversas manifestaciones siendo las más importantes en relación con el ámbito financiero, la presupuestaria, la de gasto y la de ingresos.

Veamos, pues, cada una de estas manifestaciones de la autonomía financiera.

La autonomía financiera se manifiesta mediante el ejercicio de un poder financiero que individualiza la situación jurídica activa de la Comunidad Autónoma⁸⁰.

De este modo, la autonomía no puede significar más que esto: Poder de determinar los medios y los fines así como de elaborar un presupuesto como expresión de una voluntad política de perseguir objetivos propios en la forma considerada la más adecuada a sus propias necesidades y con el empleo de los medios reputados más idóneos⁸¹.

Desde este punto de vista la autonomía financiera se constituye en piedra angular del sistema y se entiende como gestión autónoma de ingresos propios y como necesidad de proveer por sí misma a la satisfacción de sus necesidades⁸².

El Tribunal Constitucional en numerosísimas sentencias se ha pronunciado sobre la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas.

Ya hemos hecho referencia al significado y alcance de la autonomía, en general, sobre la base del artículo 2 de la Constitución, al hablar de la potestad financiera del Estado.

Seguidamente cuanto allí se dijo al respecto, ha de completarse con lo que indicamos a continuación.

La Sentencia del Tribunal Constitucional 14/1986, de 3 de enero establece que aun sin manifestación expresa incluida en el artículo 148 de la Constitución española, del espíritu de su conjunto normativo se desprende que la organización de su Hacienda es no tanto una competencia que se reconoce a las Comunidades Autónomas, cuanto una exigencia previa o paralela a la propia organización autónoma.

La Sentencia del Tribunal Constitucional 179/1987, de 12 de noviembre establece que la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas supone la propia determinación y ordenación de los ingresos y gastos necesarios para el ejercicio de sus funciones.

Por su parte, las Sentencias 63/1986, de 21 de mayo y la 181/1988, de 13 de octubre dicen que las Comunidades Autónomas gozan de autonomía para la gestión de sus propios intereses, de acuerdo con el artículo 137 de la Constitución, y de ella forma parte la autonomía financiera, reco-

⁸⁰ CASSESE, S.: "Il finanziamento della regioni: aspetti costituzionali", en VV. AA.: *Problemi economici e finanziari delle regioni*, Società Editrice Vita e Pensiero, Milano, 1966, pág. 131.

⁸¹ DE MITA, E.: "Autonomia finanziaria e potestà tributaria delle regioni a statuto normale", en VV. AA.: *Problemi economici e finanziari delle regioni*, obra citada, pág. 109.

⁸² MORTATI, C.: *Istituzioni di diritto pubblico*, edit. Cedam; Padova, 1976, tomo II, pág. 906.



nocida a las Comunidades Autónomas en el artículo 156. 1 de la misma. Esta autonomía financiera supone la existencia de una Hacienda Autónoma que permita el ejercicio y financiación de las competencias asumidas. Las Comunidades Autónomas poseen competencias financieras, así las denomina el artículo 157. 3 de la norma fundamental, relativas a la obtención de los recursos y a la utilización de los mismos, así como a la elaboración y aprobación de los Presupuestos.

A su vez, las Sentencias 201/1988 y 13/1992, de 6 de febrero establecen que la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas reconocida en los artículos 156. 1 de la Constitución y 1. 1 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas exige la plena disposición de medios financieros para poder ejercer sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, las competencias propias, en especial las que se configuran como exclusivas.

La Sentencia del Tribunal Constitucional 237/1992, de 15 de diciembre recuerda que la autonomía financiera implica la plena disponibilidad de sus ingresos sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión para poder ejercer las competencias propias y, en especial, las que se configuran como exclusivas, añadiendo que no sería necesario insistir pero no viene mal hacerlo una vez más, en que esa libertad para establecer el plan de ingresos y gastos, en definitiva el presupuesto, no se establece constitucionalmente con carácter absoluto. Estos criterios, que fueron sentados teniendo como punto de referencia a las Comunidades Autónomas, son transportables al ámbito de la Administración Local, cuyas Corporaciones –Municipios y Provincias– tienen garantizada constitucionalmente la suficiencia financiera, en una relación directa de medios a fines, con soporte en los tributos propios y en la posibilidad de participar en los ajenos, estatales y de las respectivas Comunidades (art. 142 de la Constitución española).

El ejercicio de su autonomía por parte de las Comunidades Autónomas les permite, asimismo, utilizar el impuesto como instrumento para la obtención de sus fines. Así, vemos que la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo señala que en aras del reconocimiento de la autonomía financiera a las Comunidades Autónomas se permite a las mismas utilizar el instrumento fiscal como parte integrante de la autonomía financiera en la ejecución y desarrollo de todas las competencias que hayan asumido en sus respectivos Estatutos de Autonomía y respecto de los cuales dicha utilización sea necesaria. Con ello se produce un reconocimiento implícito constitucional del carácter de instrumentalidad fiscal que tiene la imposición. En consecuencia, las Comunidades Autónomas pueden establecer impuestos de carácter primordialmente extrafiscal, pero ello ha de llevarse a cabo dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (art. 31), de la Ley Orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras (art. 157. 3 de la Constitución española) y de los respectivos Estatutos de Autonomía.

El carácter instrumental del impuesto y, por ello, su encaje en el ámbito de la autonomía financiera se recoge también en la Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre, que dice que no es posible encontrar en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, Ley 8/1980, de 22 de septiembre, un criterio en virtud del cual los ingresos obtenidos por la exacción de los recargos sobre impuestos estatales deban dedicarse a determinados fines y no puedan destinarse a otros, en el ámbito de las competencias de la Comunidad Autónoma. Por ello hay que concluir que, con arreglo a las normas del bloque de la constitucionalidad que los regulan, los recargos no son tributos de carácter finalista. Al igual que ocurre con otros ingresos de las Haciendas autonómicas, la potestad de establecer recargos es una facultad instrumental, derivada de la autonomía financiera de las nacionalidades y regiones, que éstas pueden ejercitar para el cumplimiento de sus fines en general o de cualesquiera de ellos en particular.

Finalmente, por lo que respecta al reconocimiento de la autonomía financiera a las Comunidades Autónomas ha de citarse la Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, de 25 de abril, en la que se dice que su efectividad exige una competencia fiscal entre territorios transparente y leal debiendo evitarse, por tanto, medidas que lo impidan. Manifestaciones, estas, que adquieren actual e importante actualidad en relación con el comportamiento de las Comunidades Autónomas de régimen fiscal especial.

III.3.2. *Manifestaciones de la autonomía financiera*

El término autonomía es polisémico, lo que implica que tiene varios significados y se manifiesta en diversas acepciones.

Desde el punto de vista constitucional, ya hemos visto que autonomía no es soberanía por lo tanto debe ya delimitarse su significado dentro de este contexto.

Por otra parte, la autonomía en el ámbito constitucional tiene diversas manifestaciones, a saber: autonomía tributaria, de gasto, contable y presupuestaria.

De entre todas estas manifestaciones nos vamos a centrar en la autonomía tributaria por ser la que más dificultades presenta en su desenvolvimiento y la más trascendente, a la vez que la que más es impregnada por la pertenencia al Estado y a través de él, a la Unión Europea.

Ello, sin perjuicio de las inevitables referencias que precisen hacerse a aspectos que aunque no sean estrictamente tributarios incidan o sean incididos por ellos.

III.3.3. *Autonomía en el ámbito tributario*

Es en esta manifestación donde la autonomía financiera es más limitada.

Las razones son obvias: Es necesario compaginar el sistema de ingresos, esencialmente tributario y los procedentes de la deuda pública, con los sistemas del Estado, de las Corporaciones Locales, y de la Unión Europea, sin olvidar, tampoco, como ya hemos señalado, la necesidad de que la potestad tributaria no rompa la unidad de mercado ni afecte a una mínima identidad básica en el disfrute de los derechos y libertades fundamentales.

Pues bien, junto a las restricciones derivadas de cuanto hemos indicado expresamente, tanto la Constitución como la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, Ley Orgánica de desarrollo del sistema financiero al amparo de lo establecido en el artículo 157. 3 de la Constitución, establecen los siguientes límites a la autonomía financiera en materia tributaria:

En primer lugar, las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio⁸³.

En segundo lugar, tampoco pueden establecer medidas tributarias que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios⁸⁴.

En tercer lugar, no podrán gravar hechos imponible gravados por el Estado⁸⁵.

Las dos primeras restricciones establecidas esto es, la que establece que las Comunidades Autónomas no podrán, en ningún caso, adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio y la que determina que tampoco podrán fijar medidas tributarias que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios configuran el llamado principio de territorialidad.

El principio de territorialidad así presentado supone dos vertientes o límites a la autonomía: por un lado, la garantía de libre circulación de bienes y personas por todo el territorio nacional (artículo 157. 2 de la CE y art. 2. 1 de la LOFCA), de forma que el sistema de financiación no puede crear obstáculos fiscales y, por otro lado, el límite territorial que implica para el ejercicio del poder financiero autonómico (art. 157. 3 de la CE) de manera que las medidas financieras adoptadas sólo afectan al territorio que las adopte⁸⁶.

En este sentido en la ya citada Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre, referente a un recargo sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecido por la Comunidad Autónoma de Madrid mediante Ley 15/1984, de 19 de diciembre ante la objeción realizada por los recurrentes de que se vulneraba el principio de territorialidad porque podría recaer sobre bienes situados fuera de la Comunidad el Tribunal entendió que ello no se produce desde el

⁸³ Artículo 157.2, primera parte, de la Constitución y artículo 9, a) y b) de la Ley de Financiación de las Comunidades Autónomas.

⁸⁴ Artículo 157.2, *in fine*, de la Constitución y artículo 9, c) de la Ley de Financiación de las Comunidades Autónomas.

⁸⁵ Artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

⁸⁶ FERNÁNDEZ AMOR, J. A.: "Jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre financiación autonómica, *Revista catalana de dret públic*, núm. 32, año, 2006, pág. 8.

momento en que el objeto del tributo es la renta y no los bienes, de modo que interpretando literalmente el término no puede utilizarse para obstaculizar el establecimiento de esta forma impositiva.

Por otra parte, el Tribunal Constitucional en la Sentencia 49/1995, de 16 de febrero ha dicho que la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas no se configura constitucionalmente con carácter absoluto, sino que aparece sometida a límites intrínsecos que no son incompatibles con el reconocimiento de la realidad constitucional de las Haciendas autonómicas entre cuyos límites, algunos son consecuencia de la articulación del ámbito competencial –material y financiero– correspondiente al Estado y a las Comunidades Autónomas. Así la subordinación a los principios proclamados por el artículo 156. 1 de la Constitución española (coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad con todos los españoles) a los que hay que añadir los que resultan respecto de los impuestos propios de las Comunidades Autónomas de los artículos 157. 2 de la Constitución española y 6 y 9 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

A su vez, las Sentencias del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo, 186/1993, de 7 de junio, 289/2000 de 30 de noviembre y 49/1995 de 16 de febrero, encierran suficiente doctrina delimitadora de la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas, siguiendo las pautas de cuanto hemos indicado hasta el presente.

Por su parte, la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1981 de 16 de noviembre en relación con los límites constitucionales establecidos a la potestad impositiva de las Comunidades Autónomas en relación con la prohibición de que por medios impositivos se puedan establecer restricciones a la libertad de circulación, ha dicho que no toda medida obstaculizadora de la libre circulación debe reputarse inconstitucional, sino sólo aquellas tendencialmente dirigidas a erigirse en obstáculo a dicha libertad; se impide a las Comunidades Autónomas adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio (art. 157. 2 de la Constitución española) que podrían suponer la explotación por vía fiscal de unas Comunidades Autónomas por otras; se prohíbe la existencia de Haciendas autonómicas basadas en el privilegio económico o social (art. 138. 2 de la Constitución española), aunque es posible una imposición autonómica diferenciada cuando no implique un tratamiento arbitrario o discriminatorio ante situaciones similares.

Al margen de esto, la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas en el ámbito tributario es plena.

En este sentido cabe citar la Sentencia del Tribunal Constitucional 74/2000, de 16 de marzo, en la que al defender la capacidad de las Comunidades Autónomas para regular tributos propios la misma se reconoce con plenitud total, por lo cual podrán regular todos los elementos integrantes del hecho imponible, entre ellos, las exenciones.

De este modo podrán establecer tanto tributos fiscales como extrafiscales, esto es, gravámenes cuya finalidad no es principalmente recaudatoria sin que persigan otros fines como de protección ambiental, ordenación del territorio, etc.

A este respecto, la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo dice que ni en la Constitución ni en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas existe precepto alguno que prohíba a las Comunidades Autónomas actuar su potestad tributaria –y, en concreto, su poder de imposición– en relación con la consecución de objetivos no fiscales. Antes bien, la Constitución concede autonomía financiera a las Comunidades Autónomas “para el desarrollo y ejecución de sus competencias” (art. 156. 1) lo que permite admitir la facultad de aquéllas para utilizar también el instrumento fiscal –como parte integrante de su autonomía financiera– en la ejecución y desarrollo de todas las competencias que hayan asumido sus respectivos Estatutos de Autonomía y respecto de las cuales dicha utilización sea necesaria. Con ello hay, en definitiva, un implícito reconocimiento constitucional del principio de instrumentalidad fiscal en la esfera de la imposición autónoma. En consecuencia, las Comunidades Autónomas pueden establecer impuestos de carácter primordialmente extrafiscal, pero ello ha de llevarse a cabo dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (art. 31), de la Ley Orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras (art. 157. 3 de la Constitución española) y de los respectivos Estatutos de Autonomía.

Pues bien, en el ejercicio de su autonomía y sobre la base del precepto indicado, las Comunidades Autónomas han establecido los siguientes impuestos propios:

TABLA 1
TRIBUTOS PROPIOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN

Tributo	AND	ARA	AST	BAL	CAN	CANT	CAL	CALM	CAT	CVA	EXT	GAL	LRI	MAD	MUR
I. tierras infrautilizadas	1984		1989								1986-7				
I. aprovechamientos cinegéticos											1986				
I. juego del bingo	1999	2005	1992	1990		1988	2005	1984	1984	1985		1991		1994	1984
I. lotería				1990 ^(**)										2000	
I. instalación máquinas				2001 ^(***)											
I. turismo				2005											
I. circulación vehículos arrendamiento															
I. sobre banca											2001				
I. establecimientos comerciales			2002						2000		2001				
Canon saneamiento agua		1997	1994	1991		2002 ^(*)	2002 ^(*)		1981	1992		1993	1994	1984	2000
Canon vertidos líquidos	1984				1987 ^(**)										1995 ^(*)
I. emisiones atmósfera	2003	2005										1995			1995 ^(*)
I. Instalaciones		2005		1991 ^(**)											
I. áreas venta		2005													
I. productos energéticos								2000							
Canon residuos					1986										
I. depósito residuos peligrosos	2003								2003					2003	1995 ^(*)

AND = Andalucía; ARA = Aragón; AST = Asturias; BAL = Baleares; CAN = Canarias; CANT = Cantabria; CAL = Castilla y León; CALM = Castilla La Mancha; CAT = Cataluña; CVA = Comunidad Valenciana; EXT = Extremadura; GAL = Galicia; LRI = La Rioja; MAD = Madrid; MUR = Murcia.

(*) aprobado pero no aplicado. (**) declarado inconstitucional. (***) derogado.

Fuente: elaboración propia.

En el ámbito de su autonomía tributaria las Comunidades Autónomas podrán establecer recargos sobre los tributos del estado susceptibles de cesión, excepto en el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. En el Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuestos Especiales únicamente podrán establecer recargos cuando tengan competencias normativas en materia de tipos de gravamen.

En todo caso, los recargos que establezcan no podrán configurarse de forma que puedan suponer una minoración en los ingresos del Estado por dichos impuestos, ni desvirtuar la naturaleza o estructura de los mismos⁸⁷.

En relación con esta potestad conferida a las Comunidades Autónomas, el Tribunal Constitucional en Sentencia 179/1985, de 19 de diciembre declaró que el hecho de que el artículo 157 de la Constitución prevea los recargos sobre impuestos estatales como uno de los posibles recursos de las Comunidades Autónomas, no permite la conclusión de que ningún otro ente pueda establecer recargos de este género.

Asimismo, en el marco de su autonomía tributaria, a las Comunidades Autónomas se les ceden determinados tributos, pudiendo alcanzar en relación con los mismos determinadas capacidades normativas⁸⁸.

A este respecto, el artículo 10.3 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas en su redacción dada por la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, dice: “La cesión de tributos por el Estado a que se refiere el apartado anterior podrá hacerse total o parcialmente. La cesión será total si se hubiese cedido la recaudación correspondiente a la totalidad de los hechos imponible contemplados en el tributo de que se trate. La cesión será parcial si se hubiese cedido la de alguno o algunos de los mencionados hechos imponible, o parte de la recaudación correspondiente a un tributo. En ambos casos, la cesión podrá comprender competencias normativas en los términos que determine la Ley que regule la cesión de tributos.”

En relación con esta cesión de capacidad normativa, debemos señalar los problemas que se plantearon en relación con los impuestos indirectos, en concreto con el Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales de Fabricación, y su compatibilidad con la normativa comunitaria.

En efecto, a la *Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo Sistema de Financiación de las CCAA aplicable a partir de 2002* se le planteó, entre otras cuestiones, la posibilidad de cesión parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los Impuestos Especiales a las Autonomías de régimen común, conforme a la previsión de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas⁸⁹ y demás normas en vigor, analizando su compatibilidad con las Directivas de la Unión Europea en materia de armonización de estos tributos. La Comisión, a su vez, elevó tales preguntas a la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea que concluyó lo siguiente⁹⁰:

⁸⁷ Vid. artículo 157. 1, a) de la Constitución y 12 de la Ley de Financiación de las Comunidades Autónomas en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre.

⁸⁸ Vid. artículo 157. 1, a) *ab initio* de la Constitución

⁸⁹ Debemos recordar que, en su redacción original, el artículo 11 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas recogía, entre los tributos susceptibles de cesión a las Comunidades Autónomas, la imposición general sobre las ventas en su fase minorista y los impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista, salvo los recaudados mediante monopolios fiscales. Entre otros problemas para la cesión de los Impuestos Especiales debemos tener en cuenta que la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas hacía referencia a su fase minorista, cuando son impuestos que se establecen en fase única.

⁹⁰ A este respecto, ver el *Informe sobre la Reforma del Sistema de Financiación Autonómica. Informe* elaborado por la COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE UN NUEVO SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS aplicable a partir de 2002, edit. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, págs. 193-215.

1. La cesión a las Comunidades de la totalidad o parte de la recaudación de los Impuestos Especiales de fabricación armonizados obtenida en su territorio y del Impuesto sobre el Valor Añadido es compatible con la normativa europea.
2. La cesión de competencias normativas para regular los tipos impositivos no es compatible con la normativa europea porque daría lugar a la existencia de tipos distintos dentro de un Estado miembro para un mismo producto sujeto a accisas armonizadas en función del lugar donde se realizara la operación. Y esto sería contrario al principio de unidad de tipos dentro de un mismo Estado⁹¹. Además, la Comisión sostuvo que esta cesión podría tener efectos perjudiciales para la libre circulación de mercancías y para el buen funcionamiento del mercado interior. Dado que su intención era avanzar hacia una mayor armonización de las accisas, la diversidad regional de impuestos no va, *a priori*, en esa dirección deseable.
3. La cesión de capacidades de gestión (liquidación, recaudación, inspección y revisión) no es procedente dado que ambos son tributos armonizados. Circunstancia agravada por el carácter plurifásico del Impuesto sobre el Valor Añadido y el hecho de que los Impuestos Especiales se establezcan en la fase de fabricación.

Esta respuesta de la Comisión Europea determinó en gran medida el diseño de la cesión tributaria. En efecto, supuso descartar la cesión de capacidades normativas sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido y de los Impuestos Especiales, dando lugar a la cesión parcial de la recaudación de estos tributos mediante un mecanismo de participación territorializada⁹².

Al mismo tiempo abrió la vía a la creación de nuevas figuras de la imposición indirecta, planteándose la creación de tres nuevos impuestos estatales que gravaran la adquisición por el consumidor final de alcoholes, tabaco e hidrocarburos y que posteriormente se cederían a las Comunidades Autónomas. Las dos primeras propuestas, impuestos minoristas sobre alcoholes y tabaco, fueron descartadas⁹³, pero se procedió a implantar un nuevo impuesto sobre el consumo de carburantes, el Impuesto sobre Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos.

En relación con este nuevo impuesto, una primera cuestión que se planteó fue la de su compatibilidad con el Impuesto sobre el Valor Añadido. En este sentido, es preciso señalar que las características de este gravamen son compatibles con las condiciones que la normativa comunitaria establece en el artículo 33. 1 de la Sexta Directiva del Impuesto sobre el Valor Añadido. Es decir, este tributo no tiene carácter de impuesto sobre el volumen de negocios y su presencia en el sistema tributario no introduce formalidades relacionadas con el paso de una frontera –esto es, no constituye una medida de efecto equivalente a los aranceles de aduana–. A su vez se analizó su compatibilidad con la normativa armonizadora referente a los Impuestos Especiales. De acuerdo con el artículo 3 de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1991, relativa al régimen general de tenencia, circulación y control de los productos objeto de Impuestos Especiales, los hidrocarburos pueden estar gravados por otros impuestos indirectos de finalidad específica, a condición de que tales impuestos respeten las normas impositivas aplicables en relación con los Impuestos Especiales o el Impuesto sobre el Valor Añadido. Por consiguiente, este artículo fue el factor desencadenante de la configuración del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos como un tributo afectado.

En este sentido es necesario recordar que la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea concluyó que “España podría crear nuevos impuestos nacionales

⁹¹ Artículos 3 y 8.4 de la Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992 relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial de Hidrocarburos.

⁹² El alcance de dicha cesión se concreta en los artículos 28 a 33 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre.

⁹³ En LASARTE ÁLVAREZ, J.: *Financiación autonómica. Dos Estudios*, edit. Comares, Granada, 2004, págs. 116-121, se concretan las razones que llevaron a descartar estas alternativas y los problemas que ambas figuras impositivas plantean desde el punto de vista de su compatibilidad con el ordenamiento comunitario.

sobre... hidrocarburos bajo ciertas condiciones, en particular: i) que el objetivo perseguido sea otro que principalmente el presupuestario; ii) que el impuesto no sea exigible sino en el momento de la puesta en consumo⁹⁴.

Conforme a esa Ley de Cesión de Tributos, Ley 21/2001, de 27 de diciembre por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de autonomía podemos extraer del modo señalado en los cuadros siguientes las competencias normativas atribuidas y ejercidas por las Comunidades Autónomas:

TABLA 2
COMPETENCIAS NORMATIVAS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS

Tributo	Capacidad Normativa de las Comunidades Autónomas
IRPF (33%)	<ul style="list-style-type: none"> — Escala autonómica aplicable a la base imponible general: progresiva y con idéntico número de tramos que la del Estado. — Deducciones autonómicas por circunstancias personales y familiares, por inversiones empresariales y por aplicación de renta. — Aumentos o disminuciones de los porcentajes de deducción por inversión en vivienda habitual (límite del 50%).
Patrimonio	<ul style="list-style-type: none"> — Mínimo exento, tipos de gravamen, deducciones y bonificaciones de la cuota.
Sucesiones y Donaciones	<ul style="list-style-type: none"> — Reducciones en la base imponible que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la CCAA; mejorar las reducciones establecidas por el Estado. — Tarifa del impuesto; cuantías y coeficientes aplicables en función del patrimonio preexistente; deducciones de la cuota.
TPO y AJD	<ul style="list-style-type: none"> — Tipos de gravamen, deducciones y bonificaciones, aplicables a las concesiones administrativas, la transmisión de bienes inmuebles, la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, constitución y cesión de derechos reales sobre bienes muebles e inmuebles, excepto los de garantía, el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, los documentos notariales.
Tributos sobre el Juego	<ul style="list-style-type: none"> — Base imponible, tipos de gravamen, cuotas fijas y bonificaciones.
IVA (35%)	<ul style="list-style-type: none"> — Sin capacidad normativa.
I.E. Fabricación (40%)	<ul style="list-style-type: none"> — Sin capacidad normativa.
I.E. sobre la Electricidad	<ul style="list-style-type: none"> — Sin capacidad normativa.
I.E. Medios de Transporte	<ul style="list-style-type: none"> — Tipos de gravamen, dentro de una banda fijada por el Estado.
I. Venta Minorista de Hidrocarburos	<ul style="list-style-type: none"> — Tipos de gravamen, dentro de una banda fijada por el Estado.

⁹⁴ Según se recoge en el trabajo: *Informe sobre la Reforma del Sistema de Financiación Autonómica*. Informe elaborado por la COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE UN NUEVO SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS aplicable a partir de 2002, edit. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, págs. 201-215.

TABLA 3

EJERCICIO DE LAS COMPETENCIAS TRIBUTARIAS EN MATERIA DE IMPUESTOS CEDIDOS POR LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN

Tributo	Competencia	AND	ARA	AST	BAL	CAN	CANT	CAL	CALM	CAT	CVA	EXT	GAL	LRI	MAD	MUR
IRPF	Tipos impositivos.														Si	
	Deducciones autonómicas	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si
	Deducción vivienda habitual									Si						
Patrimonio	Mínimo exento	Si					Si			Si	Si	Si	Si		Si	
	Tipos impositivos					Si										
	Deducciones y bonificaciones							Si		Si						
Sucesiones	Reducciones de la base	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si
	Tipos impositivos									Si					Si	
	Patrimonio preexistente			Si			Si			Si	Si		Si		Si	
Donaciones	Deducciones				Si	Si		Si	Si		Si			Si	Si	Si
	Reducciones de la base		Si		Si	Si	Si	Si	Si		Si		Si	Si	Si	
	Tipos impositivos									Si					Si	
ITP y AJD	Patrimonio preexistente			Si			Si			Si	Si		Si		Si	
	Deducciones				Si					Si	Si			Si	Si	
	Tipos impositivos	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si
Juego	Deducciones				Si					Si	Si	Si	Si			
	Base imponible	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si
	Tipos impositivos	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si
Medios transporte	Cuotas fijas y bonificaciones	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si
	Tipos de gravamen															
Venta Minorista de Determinados hidrocarburos	Tipos de gravamen								Si	Si	Si		Si		Si	
	Tipos de gravamen															

Fuente: Registro de Economistas Asesores Fiscales, 2006 a 2008 y elaboración propia.

Llegados aquí es necesario tener en cuenta, además, que en el ejercicio de su autonomía tributaria, las Comunidades Autónomas deben compaginarla con el respeto a la unidad de mercado y a los derechos básicos fundamentales reconocidos en la Constitución a todos los ciudadanos.

A este respecto, ya la Sentencia del Tribunal Constitucional 88/1986, de 1 de julio, ya citada al establecer que dicha unidad, sin embargo, no implica uniformidad ya que la propia configuración del Estado español y la existencia de entes con autonomía política, las Comunidades Autónomas, supone necesariamente la existencia de diversos regímenes jurídicos.

La compatibilidad entre estos dos principios (unidad y autonomía) hay que buscarla, desde luego, en un equilibrio que, al menos en lo que aquí interesa, admite una pluralidad y diversidad de intervenciones de los poderes públicos en el ámbito económico, siempre que reúnan varias características:

Que la regulación autonómica se lleve a cabo dentro del ámbito de competencias de la Comunidad Autónoma.

Que esa regulación, en cuanto introductora de un régimen jurídico diverso del resto del Estado, resulte proporcionada al objetivo legítimo perseguido, de modo que las diferencias y particularidades que en ella se establezcan, resulten adecuadas y justificadas por su fin.

Y que siempre quede a salvo la igualdad básica de todos los españoles.

A su vez, la Sentencia del Tribunal Constitucional 87/1987, de 2 de junio, advierte que nunca podrá considerarse obstáculo para la libre circulación de bienes en todo el territorio, el efecto que se siga de la aplicación de una norma que resulta, por su objeto y contenido, de indiscutible competencia autonómica, llevando la argumentación contraria a una inadmisibles constrictión de las potestades autonómicas, en aras de un entendimiento de la unidad de mercado que no se adecua a la forma compleja de nuestro Estado.

Respecto a la cuestión de la igualdad de derechos y obligaciones entre todos los españoles surge de nuevo el problema al entrar en contacto con la autonomía.

A ello ya hemos hecho referencia en líneas anteriores, por ello, damos por resuelta esta cuestión con la transcripción de la Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre que dice en relación con el respeto a la unidad del orden económico y la igualdad entre todos los españoles que ello no supone que todas las Comunidades Autónomas tengan que ejercer sus competencias de una manera o con un la Constitución española), asumiendo así un compromiso que, como ha señalado este Tribunal, supone la necesidad de una actuación encaminada a defender tales objetivos constitucionales (sentencia del Tribunal Constitucional 88/1986).

Por último, está la cuestión del principio de solidaridad.

Este principio se predica, como ya hemos, asimismo, indicado, de la acción del Estado, y en relación con todos los españoles, por lo que es exigible tanto a la Administración Central como a las Comunidades Autónomas y a los Entes Locales⁹⁵.

Su realización se llevará a cabo principalmente a través de las distintas políticas de gasto público y de diversas asignaciones presupuestarias⁹⁶, y menos, obviamente, por razón de la materia, a través de la potestad tributaria territorial o local.

⁹⁵ Cfr. artículos 2 y 156. 1 de la Constitución.

⁹⁶ La Constitución, por otra parte, ha establecido un mecanismo específico para la realización del principio de solidaridad que es el Fondo de Compensación, además, de reconocer la posibilidad de establecer distintas asignaciones presupuestarias a las Comunidades Autónomas destinadas a tal fin (art. 158 de la Constitución). A su vez, el artículo 16 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas en su redacción dada por la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, señala que de conformidad con el principio de solidaridad territorial a que se refiere el apartado 2 del artículo 158 de la Constitución en los Presupuestos Generales del Estado se dotará anualmente un Fondo de Compensación cuyos recursos tienen el carácter de carga general del Estado. Además, con independencia de este Fondo en los Presupuestos Generales del Estado se dotará también anualmente un Fondo Complementario del anterior.

III.4. Regímenes fiscales especiales por razón del territorio

Hemos expuesto hasta ahora el régimen fiscal común; pero junto a éste, perviven unos regímenes tributarios especiales por razón del territorio otorgados al País Vasco y a Navarra, de forzada legalidad, a los que nos vamos a referir a continuación.

Estos regímenes especiales se complementan con las peculiaridades concedidas a los territorios de Canarias y de Ceuta y Melilla, pero a diferencia de los dos supuestos anteriores, sus singularidades fiscales están objetivamente justificadas por sus características territoriales, insularidad en un caso, aislamiento territorial y reducida dimensión en los otros, por otra parte, sus particularidades impositivas no interfieren en el libre juego de los derechos y libertades básicas.

La existencia, pues, de los regímenes fiscales, del País Vasco y de Navarra, ocasionan, además, problemas de adaptación no sólo con el sistema fiscal español sino, también, con el Derecho fiscal comunitario.

Veamos a continuación su estructura.

III.4.1. Régimen fiscal de Navarra

A) Consideraciones generales

La Disposición Adicional Primera de la Constitución española, dice:

“La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales.

La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía.”

El Tribunal Constitucional ya se ha pronunciado sobre algunos aspectos del alcance y sentido de dicho precepto.

Así, en la Sentencia 123/1984, de 18 de diciembre declaró que “la idea de derechos históricos de las comunidades y territorios forales, a que alude la disposición adicional primera de la Constitución, no puede considerarse como un título autónomo del que puedan deducirse específicas competencias, pues la propia disposición adicional manifiesta con toda claridad que la actualización general de dicho régimen foral se ha de llevar a cabo en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía”.

En términos similares se ha pronunciado la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1988, de 26 de abril.

A su vez, la Sentencia del Tribunal Constitucional 11/1984, de 2 de febrero en relación con las fuentes de las que dimanar las competencias de las Comunidades Autónomas, dice:

“Las fuentes de las que nacen las competencias en los territorios históricos, por un lado, y de las Comunidades Autónomas, por otro, son necesariamente distintas. Los territorios forales son titulares de «derechos históricos» respetados, amparados y sujetos a actualización en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía, en virtud de lo dispuesto por la disposición adicional primera de la Constitución; por lo que la delimitación de las competencias de tales territorios podrá exigir una investigación histórica acerca de cuáles sean tales «derechos». Mientras que las competencias de las Comunidades Autónomas son las que éstas, dentro del marco establecido por la Constitución, hayan asumido mediante sus respectivos Estatutos de Autonomía.”

Y la Sentencia del mismo Tribunal, 76/1988, de 26 de abril, en relación con el segundo apartado de la disposición adicional primera de la Constitución añade:

“... el segundo apartado de la disposición adicional primera de la Constitución toma en cuenta ambos aspectos, al establecer que «la actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y los Estatutos de Autonomía». Es evidente, que esta pre-

cisión supone un complemento indisoluble del primer párrafo de la misma disposición, que ha de ser considerada en su conjunto, y no únicamente en cuanto reconocimiento y respeto de derechos históricos, sin otra matización. En efecto, la actualización que se prevé resulta consecuencia obligada del mismo carácter de norma suprema de la Constitución. Y ello, al menos, desde dos perspectivas. Primeramente, desde la necesaria adaptación a los mandatos constitucionales de esos derechos históricos que se amparan y respetan. El carácter de norma suprema de la Constitución, a la que están sujetos todos los poderes del Estado (art. 9) y que resulta del ejercicio del poder constitucional del pueblo español, titular de la soberanía nacional, y del que emanan todos los poderes del Estado (artículo 1.2) imposibilita el mantenimiento de situaciones jurídicas (aun con una probada tradición) que resulten incompatibles con los mandatos y principios constitucionales. La Constitución no es el resultado de un pacto entre instancias territoriales históricas que conserven unos derechos anteriores a la Constitución y superiores a ella, sino una norma del poder constituyente que se impone con fuerza vinculante general en su ámbito, sin que queden fuera de ella situaciones «históricas» anteriores. En este sentido, y desde luego, la actualización de los derechos históricos supone la supresión, o no reconocimiento, de aquellos que contradigan los principios constitucionales. Pues será de la misma disposición adicional primera de la Constitución y no de su legitimidad histórica de donde los derechos históricos obtendrán o conservarán su validez y vigencia. En segundo lugar, ha de destacarse que la Constitución da lugar a la formación de una nueva estructura territorial del Estado, basada en unas entidades anteriormente inexistentes: las Comunidades Autónomas. Aparecen así unos nuevos sujetos públicos a los que la Constitución otorga un *status* propio, y atribuye potencialmente la asunción de un elenco de competencias, reservando a sus respectivos Estatutos, como normas institucionales básicas de cada Comunidad, la definición y regulación tanto de su propia organización como de las competencias que asuman. Esta nueva realidad no puede por menos de suponer una inevitable incidencia en situaciones jurídicas preexistentes: Tanto en las competencias de las Instituciones centrales del Estado, como (en lo que aquí importa) en las de otras entidades territoriales, los territorios forales, cuyos «derechos históricos» habrán de acomodarse o adaptarse al nuevo orden territorial. La actualización, por tanto, y como la Constitución dispone, ha de llevarse a cabo también en el de los Estatutos de Autonomía, y ello puede suponer que determinados derechos históricos incompatibles con el hecho autonómico deban suprimirse o que deban atribuirse a unos nuevos sujetos, las Comunidades Autónomas, aquellos que resulten imprescindibles para su misma configuración y funcionamiento.”

Ahondando en el mismo sentido, llega a la conclusión:

“... de la consideración de la disposición adicional primera de la Constitución en su totalidad, en relación con los mandatos constitucionales y la nueva estructura territorial que la Constitución prevé, se deriva que la garantía, o, literalmente, el amparo y respeto por parte de la Constitución de los derechos históricos de los territorios forales no puede estimarse como una garantía de toda competencia que pueda legítimamente calificarse de histórica. Lo que la Constitución ha venido a amparar y respetar no es una suma o agregado de potestades, facultades o privilegios, ejercidos históricamente, en forma de derechos subjetivos de corporaciones territoriales, susceptibles de ser traducidos en otras tantas competencias de titularidad o ejercicio respaldadas por la Historia. Como resulta de la misma dicción del párrafo segundo de la disposición adicional primera de la Constitución, lo que se viene a garantizar es la existencia de un régimen foral, es decir, un régimen propio de cada territorio histórico de autogobierno territorial, esto es, de su «foralidad», pero no de todos y cada uno de los derechos que históricamente la hayan caracterizado. La garantía constitucional supone que el contenido de la foralidad debe preservar tanto en sus rasgos organizativos como en su propio ámbito de poder la imagen identificable de ese régimen foral tradicional. Es este núcleo identificable lo que se asegura. Todo ello bien entendido que esa garantía alcanza, como mínimo irreductible, a proteger un régimen de autogobierno territorial con el que quepa reconocer el régimen foral tradicional de los distintos territorios históricos. Dentro de estos límites, es al proceso de actualización previsto en la disposición adicional primera de la Constitución al que corresponde precisar cuál es el contenido concreto que, en el nuevo marco constitucional y estatutario, se da al régimen foral de cada uno de los territorios históricos, garantizado por la Constitución.”⁹⁷

Pero ya podemos llegar, a unas primeras conclusiones, de la interpretación y sentido de la indicada Disposición Adicional Primera de la Constitución en relación con el régimen foral de Navarra, que son:

En primer lugar, en todo caso, debe respetar el principio de igualdad entre todos los españoles, interpretado éste en el sentido del Tribunal Constitucional de respeto a las situaciones jurídicas fundamentales básicas⁹⁸.

⁹⁷ Cfr. Fundamento jurídico primero de la Sentencia 76/1988, de 26 de abril.

⁹⁸ Vid., entre otras, las Sentencias del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo, 150/1990, de 4 de octubre, ya citadas y las de 29/1987, de 6 de marzo y 47/2001, de 15 de febrero.

En segundo lugar, debe realizarse el principio de solidaridad entre todos los españoles, de modo que la Comunidad foral no sólo no ponga obstáculos a ello sino que la favorezca e impulse.

En tercer lugar con sus actuaciones no puede poner en peligro la unidad de mercado, con respeto claro y rotundo a la libre competencia.

B) *Régimen jurídico-formal. Referencia especial al ámbito fiscal*

El régimen jurídico general de la Comunidad de Navarra está configurado por la citada Disposición Adicional Primera de la Constitución y por la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto de Reintegración y Amejoramiento del Fuero de Navarra, y en el ámbito fiscal, además, por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre por la que se aprueba el Convenio Económico, actualizado por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre⁹⁹.

Mucho se ha dicho sobre el origen histórico de Navarra por lo que ahora no vamos a incidir en ello; únicamente, en su caso, si el análisis concreto de alguna cuestión fiscal, así lo exige, haremos la pertinente referencia histórica¹⁰⁰.

El origen del actual régimen fiscal especial se encuentra en la Ley de 16 de agosto de 1841¹⁰¹, que trae su causa en el mandato del artículo 2 de la Ley de 25 de octubre de 1839.

Los convenios reguladores de su régimen fiscal se concretan históricamente en tres puntos esenciales: autonomía fiscal, participación, cupo¹⁰², de la Comunidad foral a los gastos generales del Estado, y la determinación de los impuestos con que los navarros contribuyen al Estado: arancel de aduanas, venta de tabaco y estancos de sal, pólvora y azufre. Actualmente, la situación se mantiene igual con la salvedad de la referencia genérica que hoy se hace a los productos estancos o monopolios fiscales.

Mucha polémica, también, ha suscitado la determinación de la naturaleza y los límites del poder tributario foral.

Prescindiendo, pues, de esa todavía fuerte discusión, entendemos que el fundamento del mismo no está en unos presuntos derechos históricos sino en la Constitución, la cual les reconoce, por lo que deben ser interpretados de acuerdo con la misma.

En este sentido, se manifiesta gran parte de la doctrina, llegándose a señalar:

“La razón de la validez del ordenamiento foral, esto es, su fundamento jurídico reside simplemente en la Constitución. La preconstitucionalidad del régimen foral que algunos proclaman solamente es aceptable en sentido histórico, pero no desde el punto de vista técnico jurídico¹⁰³.”

Ahora bien, ello no significa que la historia no tenga ningún significado jurídico: desde el momento en que la Constitución ampara y respeta (Disposición Adicional Primera) lo que ella misma lla-

⁹⁹ Dicha Ley está publicada en el *Boletín Oficial del Estado*, núm. 304, de 20 de diciembre.

¹⁰⁰ Peso a lo dicho, a título de ejemplo, sobre la evolución histórica de la Comunidad de Navarra, remitimos a los siguientes estudios: DEL BURGO TAJADURA, J.: *Curso de Derecho Foral Público de Navarra*, edit. Aranzadi, Pamplona, 1996; y, USUNÁRIZ GARAYOA, J. M.: *Historia breve de Navarra*, edit. Sílex, Madrid, 2006.

¹⁰¹ Desde esta fecha y hasta el momento presente se han acordado cinco convenios, acuerdos fiscales entre el Estado y la Comunidad de Navarra por la que se fijan las peculiaridades del su régimen fiscal así como las aportaciones de Navarra a las arcas del Estado, a saber: 1877, 1927, 1941, 1969 y el vigente firmado el 31 de julio de 1990. Los textos de 1997, 2003 y 2007 son actualizaciones y modificaciones al de 1990.

¹⁰² El primer cupo, o contribución anual a las arcas del Estado, pagado por Navarra, ascendió a la cifra de 1.800. 00 pesetas, según el profesor ARCOS LEÓN, B. en “La financiación de Navarra. El modelo de Convenio económico”, *Revista de Economía Pública*, núm. 13, págs. 167-189: Conforme al Convenio vigente, el cupo a pagar por la Comunidad Foral correspondiente al año 2008, asciende a 704 millones de Euros.

¹⁰³ FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Los derechos históricos de los territorios forales. Bases constitucionales y estatutarias de la Administración foral vasca*, edit. Civitas/Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1985, págs. 8 y ss.



ma derechos históricos, puede afirmarse que existe una norma que eleva a rango constitucional las particularidades de los regímenes forales. La garantía constitucional supone que el contenido de la focalidad debe preservar tanto en sus rasgos organizativos como en su propio ámbito de poder la imagen identificable de ese régimen foral tradicional.¹⁰⁴

“La Disposición Adicional Primera de la Constitución española asume como derechos actuales aquellas singularidades históricas de los territorios forales que son compatibles con los principios básicos del Estado social y democrático de Derecho. Ello quiere decir que la Historia es un título competencial, aunque no autónomo sino solo en la medida en que es aceptado por la propia Constitución como tal título competencial. Es decir, la Disposición Adicional Primera de la Constitución tiene el mismo rango que cualquiera otro de sus preceptos y debe ser interpretada sistemáticamente con ellos. De aquí se deduce que las normas constitucionales que integran el régimen general autonómico y local deben ceder ante aquéllas particularidades históricas de los territorios forales que sean compatibles con los principios básicos del ordenamiento constitucional (aquellos que pertenecen a la esencia de lo que los constitucionalistas llaman la «forma de Estado»».¹⁰⁵

Uno de los preceptos constitucionales que debe ser coordinado con la Disposición Adicional Primera de la Constitución española es precisamente el artículo 133 de la misma, según el cual “la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley”. Este precepto, literalmente entendido, es incompatible con el régimen de Convenio y Concierto y por ello hay que interpretarlo conjuntamente con la Disposición Adicional Primera: la potestad originaria es exclusiva del Estado, salvo en Navarra y País Vasco, en los que dicha potestad es compartida con las instituciones forales. La calificación de “originario” que utiliza el artículo 133 de la Constitución española significa simplemente que ese poder está directamente otorgado por la Constitución y es inmodificable por ley ordinaria. Esta misma característica puede ser predicada del poder tributario foral, en virtud de la repetida Disposición Adicional Primera de la Constitución española. En sentido técnico el ordenamiento foral es un ordenamiento derivado, pero el poder tributario de las instituciones forales está directamente atribuido por la Constitución como lo está el de las instituciones que ostentan el poder central¹⁰⁶.

Aunque puede afirmarse que el poder tributario estatal y el foral tienen la misma naturaleza y están atribuidos por normas del mismo rango, existen algunas disparidades entre ambos que dan al Estado una cierta preeminencia.

En primer lugar se distinguen porque en territorio común el Estado-persona es el único titular de poder tributario otorgado directamente (sin mediación de otra norma) por la Constitución. En cambio en Navarra y en el País Vasco ese poder está compartido por el Estado y por las instituciones forales. El Estado se ha reservado siempre una parcela que en un principio se concretó en las aduanas y los estancos o monopolios del tabaco y sal. Posteriormente se fue consolidando una suerte de costumbre según la cual corresponde al Estado determinar el contenido de las normas reguladoras de los impuestos indirectos, costumbre hoy incorporada al Convenio y Concierto, y reforzada por las exigencias jurídicas derivadas de la pertenencia a la Unión Europea.

En segundo lugar existe la obligación de ajustar el sistema tributario a la estructura del sistema estatal. Así lo ordena expresamente el artículo 3. 2.º del Concierto.

En el caso de Navarra no hay norma expresa, pero esta obligación puede entenderse implícita en el propio Convenio, en el que el poder de innovación está atribuido al Estado, tal como se desprende de su Disposición Adicional Tercera [...] las normas de armonización del Convenio –que obligan igualmente al Estado y a Navarra– son más bien escasas, por no decir inexistentes. En realidad la armonización está implícita en la fijación de puntos de conexión para los distintos impuestos. Ello quiere decir que Navarra puede y debe establecer unos impuestos sustancialmente iguales (aunque no necesariamente idénticos, salvo que el Convenio expresamente disponga lo contrario) a los enumerados en el Convenio, que no son otros que los establecidos por el Estado. Históricamente han

¹⁰⁴ SIMÓN ACOSTA, E.: “Fuentes de ingresos en los regímenes forales”, *Manual General de Derecho Financiero*, tomo IV, Hacienda Autonómica General y Foral, edit. Comares, Granada, 1998, pág. 123.

¹⁰⁵ *Ibidem*.

¹⁰⁶ *Ibidem*.

existido fuertes tensiones entre el Estado y Navarra sobre si rigen en territorio foral automáticamente los nuevos impuestos creados por el Estado. La polémica se ha resuelto siempre a favor de Navarra y hoy día se ha elevado a jerarquía casi constitucional este derecho o inmunidad de Navarra que consiste en que las reformas tributarias estatales sólo acceden a territorio navarro por vía paccionada (artículo 45 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto de Reintegración y Amejoramiento del Fuero de Navarra y Título Preliminar del Convenio Económico de 1969). Estos preceptos, que preservan a Navarra de la vigencia directa de las normas del Estado reconocen indirectamente que la facultad de realizar ese tipo de reformas sólo corresponde al Estado pues Navarra se debe adaptar a ellas por el procedimiento paccionado¹⁰⁷.

En gran parte suscribimos los anteriores razonamientos sobre el poder constitucional y financiero de la Comunidad Navarra expuestos por el citado profesor Simón Acosta, con las salvedades siguientes y/o precisiones:

En primer lugar, entendemos que la remisión a los derechos históricos no supone, en ningún caso, un título de atribución de competencias a esta Comunidad Autónoma. La asunción de competencia se verificará a través de su Estatuto de Autonomía.

En segundo lugar, no participamos de la opinión dada al significado y alcance de la expresión “potestad originaria” que ha de residenciarse exclusivamente en el Estado y no entender que la potestad financiera de la Comunidad de Navarra es tan originaria como la del Estado y ello por dos razones:

Porque esa potestad significa que el diseño del sistema fiscal corresponde exclusivamente al Estado de modo que la Comunidad Autónoma no puede modificar ni contradecir las líneas básicas de éste; esto, por ejemplo, impide que la Comunidad de Navarra pueda suprimir el Impuesto sobre Sociedades o modificar sustancialmente el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, suprimiendo, por ejemplo, la progresividad del mismo; y en segundo lugar, porque la Disposición Adicional Primera debe de interpretarse integrándola con el resto del texto constitucional. En suma: la potestad originaria está residencia con exclusividad en el Estado¹⁰⁸.

Afirmada la amplia autonomía financiera en general, y en particular, la tributaria de que goza la Comunidad Autónoma de Navarra, exponemos a continuación los límites específicos de su potestad tributaria.

En primer lugar, ha de aludirse a los límites recíprocos derivados de la distribución de competencias entre el Estado y Navarra.

¹⁰⁷ SIMÓN ACOSTA, E.: “Fuentes de ingresos en los regímenes forales”, *Manual General de Derecho Financiero*, tomo IV, Hacienda Autonómica General y Foral, edit. Comares, Granada, 1998, pág. 123.

¹⁰⁸ A favor de esta posición, pueden recordarse las palabras del profesor CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. quien hace tiempo refiriéndose a Navarra y Álava, ya que respecto a Vizcaya y Guipúzcoa, el régimen fiscal especial similar al de estas dos Provincias había sido suprimido por Decreto de 23 de junio de 1937, ya decía: “La doctrina española ha afirmado, con razón, que no puede hablarse de poder originario en estas provincias, ya que las Leyes Fundamentales no concedían poder financiero originario a otro ente que no fuese el Estado y porque no existía un acuerdo en el que se concertase el poder tributario, sino lo que se contrataba era la contribución global que dichas provincias debían de entregar al Estado; en vista de ello, la doctrina española opinaba que estas provincias sólo tenían poder derivado.” (*Ordenamiento Tributario Español*, I, edit. Civitas, Madrid, 1985, página 19.). Posición, que mantiene en lo sustancial conforme a la Constitución de 1978, extendiéndola a Vizcaya y Guipúzcoa, al añadir: “La Constitución de 1978 ha trasformado de un modo radical el poder tributario derivado pero ha conservado el poder originario del Estado. Sólo en los Estados federales, y esta no ha sido la fórmula elegida constitucionalmente, el poder originario corresponde a cada Estado en tanto que se otorga un poder derivado al gobierno federal; por el contrario, en España, el poder originario corresponde al Estado y el derivado a las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales, si bien, como ya se ha expuesto, la Constitución impone la existencia de un fuerte poder derivado, lo que caracteriza el Estado de las autonomías y que, sin embargo, parecen olvidar algunos.” (*Ibidem.*) Otros autores, fundamentalmente los residentes en Navarra, defienden el carácter originario del poder financiero de la Comunidad Navarra. Así, a parte del citado profesor SIMÓN ACOSTA, E. y DEL BURGO TAJADURA, dice: “No podemos estar de acuerdo con esta tesis que niega el carácter originario del poder tributario de Navarra. El régimen fiscal de Navarra no tiene su origen en los Convenios Económicos que reconocen la autonomía de Navarra para establecer el sistema tributario, sin otras limitaciones que las contenidas en los Pactos internacionales del Estado y sus propios impuestos [...] Todo ello tiene su fundamento en el Pacto-Ley de 16 de agosto de 1841 que reguló la integración jurídica en el Estado unitario español, hecho que se realizó mediante un acuerdo bilateral, por el que el viejo Reino pirenaico perdió numerosas facultades políticas, pero conservó otras intactas, como por ejemplo, el poder tributario, que no le fue concedido por la Administración Central, pues constituía uno de los atributos de Navarra como «Reino de por sí», situación jurídica en que había permanecido hasta aquél entonces...” (*Curso de Derecho Foral Público de Navarra*, edit. Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 575)



En segundo lugar, los límites derivados de la armonización fiscal.

En tercer lugar, el principio de solidaridad entre todos los españoles.

En cuarto lugar el respeto a las instituciones, facultades y competencias del Estado inherentes a la unidad institucional.

Finalmente, el respeto a los Convenios y/o Tratados Internacionales suscritos por España.

Junto a estos límites específicos han de mencionarse los derivados de los principios constitucionales en materia tributaria inherentes a la unidad institucional, a saber:

En primer lugar, el principio de generalidad derivado del artículo 31.1 de la Constitución.

En consecuencia, si todos los ciudadanos han de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, las normas fiscales deben ser de aplicación general, sin introducir privilegios injustificados y discriminatorios.

En segundo lugar, el principio de capacidad económica, fundamentado también en el citado artículo 31.1 de la Constitución.

La aplicación de este principio significa que sólo los poderes públicos podrán gravar con tributos a aquellos sujetos que realicen actos, hechos o negocios jurídicos indicativos de su capacidad económica.

En tercer lugar, el principio de igualdad, basado en el mencionado artículo 31.1 de la Constitución y con carácter general, en el ya también citado artículo 14.

El principio de igualdad supone dar el mismo tratamiento fiscal a situaciones iguales.

En cuarto lugar, el principio de progresividad, referenciado, asimismo, en el artículo 31.1 de la Constitución.

Este principio constitucional implica que el sistema tributario se concibe como un instrumento redistributivo de la renta y de la riqueza. Ello no significa que la progresividad deba considerarse como un valor absoluto, pues su aplicación extrema puede producir efectos desincentivadores de la actividad económica, con lo que se frustrarían otros objetivos constitucionales como el de la aspiración al pleno empleo¹⁰⁹.

En quinto lugar, el principio de no confiscatoriedad, citado en el artículo 31.1, *in fine* de la Constitución.

El sistema tributario en ningún caso puede tener carácter confiscatorio. Principio fácil de entender pero difícil de concretar a la hora de determinar si una medida fiscal es o no confiscatoria, aunque el Tribunal Constitucional haya declarado que el sistema tendría alcance confiscatorio si llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades.

Por último, el principio de justicia, según exigencia del reiterado artículo 31.1 de la Constitución.

En realidad, se trata de un principio que resume a los anteriores, pues todos ellos están orientados a la realización de la justicia¹¹⁰.

¹⁰⁹ Principio, difícil, en ocasiones de realización y objeto de numerosos debates y polémicas. Por otra parte, creemos, que la proporcionalidad en un gravamen no lo hace por sí sólo inconstitucional.

¹¹⁰ La Jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha ido perfilando el alcance y sentido de estos principios constitucionales de naturaleza tributaria. Así, a título de ejemplo, pueden verse las siguientes Sentencias: 103/1983, de 22 de noviembre; 104/1983, de 23 de noviembre; 159/1997, de 2 de octubre; 75/1983, de 3 de agosto; 209/1988, de 10 de noviembre; 52/1987, de 7 de mayo; 49/1985, de 28 de marzo; 181/2000, de 28 de junio; y 63/1986, de 21 de mayo, todas estas de alcance general y con carácter más específico, pueden verse: Sentencias 27/1981, de 2 de julio; 37/1981, de 20 de julio; 150/90, de 4 de octubre; 233/1999, de 16 de diciembre; 27/1981, de 20 de julio; 19/1987, de 17 de febrero; 150/1990, de 4 de octubre; 76/1990, de 26 de abril y 110/1984, de 26 de noviembre.

C) *La autonomía tributaria de Navarra y la Unión Europea*

Es obvio que el régimen fiscal de Navarra tal como está articulado supone una situación de privilegio para los residentes en Navarra, dado que, aunque jurídicamente, con sutilezas jurídicas se pretenda compatibilizar su fiscalidad con la del resto del territorio común, lo cierto es que en el plano económico el resultado es un tratamiento fiscal más favorable para los residente en esa Comunidad.

No sólo, la cuestión de la solidaridad queda postergada, pues, no pasa de ser una solemne proclamación la que se hace en el Convenio regulador de la autonomía fiscal, sino que no existen razones objetivas que justifiquen que un residente pague menos impuestos allí que un no residente, exclusivamente por razón de localización.

Dicho esto, las tensiones entre la Administración Central y La Comunidad de Navarra por razones fiscales, aunque existentes y emergentes cada cierto tiempo, han sabido encauzarse y no han generado grandes rechazos, si bien sea en parte por la poca transparencia con las que las distintas discusiones se han llevado a cabo.

Pero junto a los problemas que el sistema fiscal especial del que forma parte la “aportación” y del que no hablamos pues excede del objeto de este trabajo, pero que indudablemente es un pieza clave del sistema, pues representa la contribución de Navarra a la Hacienda estatal, con lo que esto significa, tiene mejor solución, fundamentalmente por las constantes cesiones de la Hacienda estatal a la autonómica en las controversias suscitadas, mayores pueden llegar a ser las dificultades con la fiscalidad de la Unión Europea.

La Unión Europea, se ha dicho, no considera indispensable la existencia de un solo sistema tributario para garantizar la unidad del mercado interior, por lo que se limita a establecer normas de aproximación de los diversos sistemas nacionales y ello tan sólo en el campo de la imposición indirecta¹¹¹.

La potestad tributaria de Navarra está afectada por las normas europeas en materia fiscal por cuanto el propio Convenio Económico establece como límite al ejercicio de sus facultades el respeto a los pactos internacionales suscritos por el Estado español.

La armonización fiscal ha de ser, por tanto, indefectible e inevitablemente respetada por Navarra en los términos establecidos en el Tratado de la Unión Europea, hoy habrá de entenderse, hecha la referencia al Texto Consolidado de la Comunidad Europea, por lo que las directrices comunitarias dictadas con arreglo al mandato del artículo 99, hoy artículo 93 del Texto Consolidado de la Comunidad Europea, deberán incorporarse al Derecho interno de la Comunidad Foral¹¹².

Estamos de acuerdo con tal afirmación, si bien esta incorporación no se realiza *per se* sino a través de la pertenencia de Navarra a España.

Pero, a continuación el citado tratadista DEL BURGO TAJADURA se pregunta: ¿Qué ocurriría si la Unión Europea diera un paso más adelante y promoviera la atribución a las instituciones comunitarias del derecho a establecer su propio sistema tributario, de aplicación a todo el territorio de la Unión por medio de una Hacienda común supranacional?

Y responde: “si la Unión Europea llegara a convertirse en una gran Federación, dotada de soberanía propia y, entre sus facultades se contara la de establecer un sistema tributario europeo común, no hay duda de que podría producirse una colisión con el régimen foral¹¹³”.

La razón, nos sigue diciendo, es muy simple:

“La facultad de establecer y mantener su propio régimen tributario forma parte del núcleo esencial de la foralidad navarra. El sistema tributario de Navarra ha de armonizarse con el del Estado y, por

¹¹¹ DEL BURGO TAJADURA, J.: *Curso de Derecho Foral Público de Navarra*, obra citada, pág. 580.

¹¹² *Ibidem*, pág. 578.

¹¹³ *Ibidem*, pág. 580.



ende, con la Unión Europea, pero en ningún caso puede ser suplantado o sustituido por el de régimen común, pues ello implicaría un manifiesto contrafuero al dejar sin contenido uno de los derechos históricos esenciales expresamente amparados por la Constitución española.

En la hipótesis del establecimiento de un sistema tributario común, no por la vía de la armonización, sino por la de la creación de una Hacienda europea, se produciría una colisión frontal con el régimen foral y, por tanto, con la disposición adicional primera de la Constitución. Sólo una reforma de la Constitución que dejara sin efecto tal disposición podría dar cobertura jurídica a un tratado que contuviera una estipulación contraria a la Ley fundamental. ¿Mas puede una reforma constitucional disponer legítimamente la supresión de derechos históricos preexistentes sin el previo acuerdo o la renuncia de quien es su titular, es decir, del pueblo navarro? En mi opinión, rotundamente no.¹¹⁴

“Todo esto parece una locura fruto de la calenturienta imaginación de un foralista impenitente. Pero puede ocurrir si la construcción de la unidad política europea se hiciese, cosa que no deseamos, según los moldes de una concepción centralizada del poder político, [...] estaría abocada al fracaso ya que Europa sólo podrá quedar armoniosamente integrada si tiene en cuenta que el futuro debe tender a respetar la obra de la historia en vez de destruirla y que una Europa centralizada y uniformista, sin respeto a la pluralidad de los pueblos que la han conformado, sería un monstruoso atentado contra la misma libertad y, por tanto, incompatible con el espíritu fundacional de la Unión Europea.”¹¹⁵

Y aquí nos separamos del pensamiento expresado.

No somos fervientes defensores de una Unión Europea fuertemente burocratizada y guiada por los intereses de los Estados más poderosos de ella, pero si algún día Europa quiere ser una realidad política verdadera, deberá prescindir de los actuales Estados.

Por otra parte, creemos que la libertad no está en proteger a grupos, a comunidades o, incluso, a Estados convencionales, sino a los individuos.

Porque, a nuestro juicio, Europa, tendría personalidad e identidad propia, cuando garantice la dignidad y libertad de sus ciudadanos y no de “sus Estados o pueblos” cuyo elemento aglutinante sólo pueden ser resabios históricos o basamentos étnicos.

III.4.2. *Régimen fiscal especial del País Vasco*

A) *Consideraciones generales*

El régimen fiscal especial otorgado al País Vasco a través del Concierto Económico es similar al régimen de Convenio Económico vigente en Navarra si bien sus orígenes y su alcance son diferentes.

B) *Régimen jurídico-formal. Referencia especial al ámbito fiscal*

El régimen jurídico general de la Comunidad Autónoma del País Vasco está configurado por la citada Disposición Adicional Primera de la Constitución, por la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre por la que se aprueba su Estatuto de Autonomía y por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Mucho se ha dicho también sobre el origen histórico de los Concierdos. Generalmente, se ha identificado su evolución y analizado a la par que el régimen fiscal de Navarra, sin embargo, aunque tiene puntos comunes, hay apreciables diferencias entre ellos, como hemos ya indicado e iremos señalando seguidamente.

El artículo 2 de la Ley de 25 de octubre de 1839 decía que: “El Gobierno, tan pronto como la oportunidad lo permita, y oyendo antes a las Provincias Vascongadas y a Navarra, propondrá a las Cortes la modificación indispensable que en los mencionados Fueros reclame el interés de las

¹¹⁴ DEL BURGO TAJADURA, J.: *Curso de Derecho Foral Público de Navarra*, obra citada, pág. 580.

¹¹⁵ *Ibidem*, págs. 580-581.

mismas, conciliado con el general de la Nación y de la Constitución de la Monarquía, resolviendo entre tanto provisionalmente, y en la forma y sentido expresados las dudas y dificultades que puedan ofrecerse, dando de ello cuenta a las Cortes”¹¹⁶.

Sabemos que tras la audiencia de la Diputación de Navarra y la conformidad parcial de la misma se llegó a la ley de 16 de agosto de 1841 que regulaba la aplicación del régimen foral en el antiguo reino.

Una solución parecida estaba también prevista en la Ley de 25 de octubre de 1839 para las Provincias Vascongadas; para avanzar hacia ella un Real Decreto de 16 de noviembre de 1839 ordenaba que “las Provincias Vascongadas en sus Juntas Generales [...] nombrarán dos o más individuos que unos a otros se sustituyan y con los cuales pueda conferenciar el Gobierno para la mejor ejecución de lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley de 25 de octubre”.

En cumplimiento de dicho Decreto se designaron los comisionados de las tres provincias para conferenciar con el Gobierno pero al negarse a cualquier acuerdo razonable, el Gobierno no llegó a formular ningún proyecto de Ley que regulara la modificación de los Fueros¹¹⁷.

Hubo, después, otros intentos para llegar aun acuerdo en los años 1844, 1846, 1849, 4 de junio y 15 de octubre de 1852, pero también fracasaron.

Al acabar la segunda guerra carlista en 1876, seguía pendiente la revisión de los fueros prevista en la Ley de 25 de octubre de 1839, y con ello la regulación de su régimen fiscal.

Pero ahora la situación es distinta, pues ante la cerrazón total de los comisionados de las tres provincias y su negativa rotunda a llegar a un acuerdo, el Gobierno de la Nación, presidido por ANTONIO CÁNOVAS DEL CASTILLO, abandona la dejadez y desidia de anteriores Gobiernos y el día 18 de mayo de 1876 presenta al Senado un proyecto de Ley para que las Provincias Vascongadas contribuyeran a los gastos públicos y al servicio militar¹¹⁸.

Por fin, se aprueba por el Senado y por el Congreso, una modificación de los Fueros y las correspondientes obligaciones fiscales, siendo publicada la correspondiente Ley el 21 de julio de 1876¹¹⁹.

En lo que al trabajo que estamos realizando, nos interesan, únicamente, ahora, citar los textos directamente comprometidos, que son los siguientes.

Artículo 1:

“Los deberes que la Constitución política ha impuesto siempre a todos los españoles de acudir al servicio de las armas cuando la ley los llama, y de contribuir en proporción de sus haberes a los gastos del Estado, se extenderán como los derechos constitucionales se extienden a los habitantes de las provincias de Vizcaya, Guipúzcoa y Álava, del mismo modo que a las demás de la nación.”

Artículo 2:

“Por virtud de lo dispuesto en el anterior artículo, las tres provincias referidas quedan obligadas, desde la publicación de esta Ley, a presentar en los casos de quintas o reemplazos ordinarios y extraordinarios del Ejército el cupo de hombres que les corresponda, quedando al arbitrio de sus Diputaciones los medios de llenar ,este servicio...”

Artículo 3:

“Quedan igualmente obligadas, desde la publicación de esta Ley, las provincias de Vizcaya, Guipúzcoa y Álava a pagar en la proporción que les corresponda y con destino a los gastos públicos,

¹¹⁶ Vid. Ley de 25 de octubre de 1839, *Gaceta de Madrid*, núm. 1812, de 26 de octubre de 1839.

¹¹⁷ Cfr. MARTÍNEZ DÍEZ, G.: *Fueros sí, pero para todos. Los Conciertos Económicos*, editoriales Silos y Arce, Valladolid, 1978, pág. 94.

¹¹⁸ MARTÍNEZ DÍEZ, G.: *Fueros sí, pero para todos. Los Conciertos Económicos*, obra citada, pág. 97.

¹¹⁹ Vid. Ley de 21 de julio de 1876, *Gaceta de Madrid*, núm. 207, de 25 de julio.



las contribuciones, rentas e impuestos ordinarios y extraordinarios, que consignen los presupuestos generales del Estado.”

En suma, como dice el profesor MARTÍNEZ DíEZ: “el texto de la Ley que no contenía ninguna otra modificación concreta de los fueros, si no era la imposición de las elementales obligaciones de justicia: acudir al servicio militar y pagar los impuestos que les correspondan”¹²⁰.

Por Real Orden del 19 de noviembre de 1877, el Gobierno declaraba:

“De conformidad con lo establecido en otro Real decreto dado para Navarra, que las cantidades que las provincias de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya hayan satisfecho y sigan satisfaciendo para la contribución de pan para el Ejército [...] sean en concepto de equivalencia de la contribución ya establecida por la ley de 21 de julio...”

Las Diputaciones reclamaron contra esta medida, y en conferencia celebrada en Vitoria acordaron: “Que en ningún concepto podía satisfacerse por el país el suministro de pan para el Ejército, pues si era como castigo, se oponía a la ley fundamental, y, si era como tributo, se hallaba en contradicción con las privativas de estas provincias”¹²¹.

Siempre la misma actitud negarse a pagar cualquier tributo, pero esta vez el Gobierno reaccionó enérgicamente y dispuso la incautación de las arcas provinciales, llevándose la mitad de sus productos para atender a aquel tributo¹²².

Pero pese a esto, las Diputaciones no variaron de conducta hasta que al fin las Juntas Generales de Guipúzcoa en su sesión del 18 de marzo de 1877, aceptaron un planteamiento más razonable, acudiendo ya a tributar y a prestar el servicio militar.

Su aceptación, quedó plasmada en los siguientes puntos:

Primero.—Conservación de nuestro organismo foral.

Segundo.—En cuanto a la parte contributiva, habrá de convenirse en una cantidad única y alzada para el Estado como encabezamiento de los tributos de todas clases.

Tercero.—En punto a servicio militar habrá de gestionarse para que se tomen en cuenta la fuerza de miguelotes en la parte proporcional que se convenga¹²³.

Vizcaya, más recalcitrante que Guipúzcoa, convocó también sus Juntas Generales, que continuaron en la misma negativa a cualquier aplicación de la Ley de 21 de julio de 1876 lo que provocó finalmente la disolución de las Juntas por el General en Jefe del Ejército del Norte el 26 de abril de 1877; y el Decreto del Gobierno del 5 de mayo de 1877 por él que ordenaba el sometimiento de Vizcaya al régimen común de la Nación tanto en impuesto como en lo relativo a carreteras generales y presupuesto de culto y clero, de los que se hacía cargo el Estado.

Esta disolución del régimen foral de Vizcaya constituyó un serio aviso para Álava y Guipúzcoa de que el Gobierno estaba dispuesto a imponer el cumplimiento de la ley de 21 de julio de 1876 exigiendo quintas y tributos y por Decreto de 13 de noviembre de 1877 impone las cuotas globales que por cada tributo habrían de aportar al Tesoro cada una de las tres Provincias Vascongadas.

Es este Decreto del que arranca todo el régimen especial económico de las Provincias Vascongadas.

Tras diversas vicisitudes el Decreto de 23 de junio de 1937 puso fin al régimen de concierto para las Provincias de Vizcaya y Guipúzcoa.

¹²⁰ MARTÍNEZ DíEZ, G.: *Fueros sí, pero para todos. Los Conciertos Económicos*, obra citada, pág. 99.

¹²¹ DE GOROSÁBEL, P.: “Noticia de las cosas memorables de Guipúzcoa”, *Gran Enciclopedia Vasca*, Bilbao, 1972, III, pág. 372.

¹²² MARTÍNEZ DíEZ, G.: *Fueros sí, pero para todos. Los Conciertos Económicos*, obra citada, págs. 99-100.

¹²³ *Ibidem*, pág.100.

Finalmente, sobre la base de la citada Disposición Adicional primera de la Constitución español de 27 de diciembre de 1978, se restableció el Concierto para las Provincias Vascongadas.

Pero, en la nueva situación hay que tener en cuenta que el mismo se hace operativo a través del respeto a los llamados “derechos históricos de los territorios forales”, lo que significa que la titularidad de los derechos fiscales son las Diputaciones Forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya y no la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Siendo esto así, y lo mismo que dijimos para el caso del Convenio con Navarra, entendemos que el fundamento del Concierto no está en unos presuntos derechos históricos sino en la Constitución, la cual les reconoce, por lo que deben ser interpretados de acuerdo con la misma.

En este sentido, nos remitimos a lo que ya al respecto señalamos para la Comunidad de Navarra.

Y al igual que dijimos cuando exponíamos el régimen fiscal de Navarra, puede afirmarse que el poder tributario estatal y el foral tienen la misma naturaleza y están atribuidos por normas del mismo rango pero manteniéndose las siguientes peculiaridades:

En primer lugar, que la potestad fiscal radica en cada una de los territorios forales: Álava, Guipúzcoa y Vizcaya.

En segundo lugar, que la potestad tributaria del Estado ostenta cierta preeminencia, lo que obliga a ajustar el sistema tributario a la estructura del sistema estatal.

Lo mismo que en el caso de la Comunidad de Navarra, el ejercicio de la autonomía fiscal por parte de cada uno de los Territorios históricos, se puede resumir así:

En primer lugar, ha de aludirse a los límites recíprocos derivados de la distribución de competencias entre el Estado y los territorios forales, siendo, en este caso, menores.

En segundo lugar, los límites derivados de la armonización fiscal.

En tercer lugar, el principio de solidaridad entre todos los españoles.

En cuarto lugar el respeto a las instituciones, facultades y competencias del Estado inherentes a la unidad institucional.

En quinto lugar, el respeto a los Convenios y/o Tratados Internacionales suscritos por España.

Junto a estos límites específicos han de mencionarse los derivados de los principios constitucionales en materia tributaria inherentes a la unidad institucional, a saber: el principio de generalidad, principio de capacidad económica, principio de igualdad, principio de progresividad, principio de no confiscatoriedad, y principio de justicia, recogidos todos ellos en el artículo 31. 1 de la Constitución, y cuya aplicación debe ser realizada de forma similar a como hemos expuesto al hablar del régimen especial de Navarra.

C) *Diferencias entre el régimen de Convenio y el de Concierto*

En primer lugar, su duración. El Convenio ha sido siempre y sigue siendo una norma de duración indefinida o ilimitada. En cambio, el Concierto se aprueba para un periodo de tiempo determinado. Se trata de una diferencia importante que ha permitido a Navarra negociar las sucesivas modificaciones sin la premura de un plazo perentorio. Aun más: el carácter fijo que tuvieron los cupos en el pasado convertían la duración indefinida del Convenio en una ventaja económica sustancial, pues su no modificación tenía como simple consecuencia perpetuar una cifra de contribución cada vez menos realista y falta de actualidad.

En segundo lugar, la institución competente para regular y aplicar el sistema tributario basado en el Convenio coincide, en Navarra, con la Comunidad Foral. En cambio el Concierto entre

el Estado y el País Vasco no atribuye poderes a la Comunidad Autónoma, sino a los territorios históricos, esto es, a las instituciones de cada una de las tres provincias vascongadas. La Comunidad Autónoma ostenta ciertos poderes de coordinación y armonización, pero el poder tributario reside en las Juntas Generales y las Diputaciones Forales.

En tercer lugar, como consecuencia de lo anterior, las normas que aprueban y establecen los tributos a que se refiere el Convenio Económico son normas con rango de ley formal, por ser dictadas por el Parlamento de Navarra que tiene potestad legislativa. En cambio, las normas tributarias de desarrollo y aplicación del Concierto Económico son normas de rango reglamentario, con las consecuencias que de ello se derivan en orden a su impugnación ante los Tribunales de Justicia¹²⁴.

En cuarto lugar, diferencia importante es la relativa a la cantidad que han de aportar la Comunidad de Navarra y la del País Vasco a los gastos generales del Estado, que conforman el denominado “cupó”, para cuya metodología se siguen criterios diferentes que aunque de enorme trascendencia, no analizamos por no ser propios de este estudio.

D) *La autonomía tributaria de los territorios históricos del País Vasco y la Unión Europea*

Ya desde muy antiguo se han estudiado los fenómenos de la competencia fiscal perjudicial derivada de la existencia de territorios con autonomía fiscal, así como los medios mejores para contrarrestarla.

Dentro de estos estudios se ha convertido en tradicional los Informes realizados al respecto por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, a propuesta de los ministros de los países miembros de esta organización internacional.

El primero de estos Informes fue aprobado en 1998 y fue seguido por los emitidos posteriormente en los años 200, 2001 y 2004, si bien, estos no hacen sino recoger los principios establecidos en el del año 1998, actualizándolo e incorporando los progresos realizados en esta cuestión en esos años¹²⁵.

En estos Informes se definen los regímenes fiscales preferenciales (regímenes fiscales especiales) como aquellos tratamientos jurídico-tributarios que privilegian rendimientos específicos y, aún siendo adoptados por países (o territorios dentro de un país) con una considerable presión fiscal, son susceptibles de desviar hacia su territorio numerosas inversiones y actividades móviles por motivos puramente fiscales.

Pero junto a esta definición, los Informes aludidos recogen hasta ocho rasgos adicionales que caracterizan a los regímenes fiscales preferenciales que pueden ayudar al reconocimiento de los mismos, a saber: primero, la definición artificial de las bases imponibles derivadas de las rentas privilegiadas, articulándose a tal fin normas tendentes a la reducción de aquéllas; segundo, la inaplicación de los principios internacionales en materia de precios de transferencia establecidos por la propia Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico; tercero, la exención absoluta de las rentas de fuente extranjera; cuarto, la posibilidad de que el contribuyente negocie con la administración tributaria la determinación de los elementos esenciales del tributo, concretamente, la base imponible y el tipo de gravamen aplicable; quinto, la existencia de previsiones normativas protectoras de la confidencialidad de la información relativa a las inversiones y, en general, a las operaciones económicas; sexto, el acceso a una amplia red de convenios internacionales, en especial, los dirigidos a corregir y evitar la doble imposición, a través de los que el Estado instaurador del régimen fiscal preferencial pueda expandir los beneficios resultantes del mismo; séptimo, la propia promoción del régimen fiscal preferencial como vehículo e instrumento minimizador de la tributación de determinadas clases de rendimientos; y octavo, la motivación e impulso de la realización de de operaciones o

¹²⁴ Vid. SIMÓN ACOSTA, E.: “Fuentes de ingresos en los regímenes forales”, *Manual General de Derecho Financiero*, tomo IV, Hacienda Autónoma General y Foral, obra citada, pág. 117.

¹²⁵ Vid. Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue, OCDE, París, 1998; Towards Global Tax Co-operation -Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices, OCDE, París, 2000; Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report, OCDE, París, 2001 y The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report, OCDE, París, 2004.

de la toma de decisiones económicas en atención a razones de exclusiva índole tributaria, por ejemplo, la desviación de beneficios¹²⁶.

Viene esto a colación porque en estos Informes se llega a la conclusión por lo que respecta al Estado español de la naturaleza potencialmente perniciosa de los regímenes tributarios especiales de los territorios históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra.

Pero, además, de lo anteriormente señalado, la existencia de esos regímenes fiscales especiales por razón del territorio en el ejercicio de su autonomía fiscal pueden vulnerar preceptos del Derecho comunitario en particular la libre competencia.

El Derecho comunitario originario, esto es, el que está constituido por los Tratados constitutivos, tal como se recoge en los artículos 4. 1 y 98 del Texto Consolidado de la Unión Europea, antiguos artículos 3 A y 102 A, reconocen expresamente un modelo de economía de mercado asentado sobre el principio de la libertad de competencia cuyo fundamento no es sino, entre otros, alcanzar la óptima localización de los recursos económicos, de tal forma que los factores de producción y los bienes de consumo se ubiquen en el lugar en el que reporten los mayores beneficios¹²⁷.

Ciertamente, como ha dicho parte de la doctrina, el surgimiento de regímenes tributarios especiales provoca distorsiones evidentes tanto a la libre circulación y establecimiento de las empresas en los diferentes Estados, o entre diversas partes o territorios del propio Estado

En este sentido, el régimen jurídico-comunitario de ayudas de Estado contenido en los artículos 87 a 89 del Texto Consolidado de la Comunidad Europea, antiguos 92 a 94, constituye la previsión del Derecho comunitario originario en virtud de la cual resulta viable corregir, siquiera en cierta parte, la competencia fiscal entre los países integrantes de la Unión Europea por la captación de actividades e inversiones empresariales, en concreto, aquella que se canaliza a través de la regulación *ad hoc* de beneficios o incentivos fiscales selectivos, esto es, destinados a empresas determinadas¹²⁸. De este modo la proyección de la normativa comunitaria en materia de ayudas estatales a la esfera tributaria ha posibilitado la atenuación de los efectos perjudiciales que, para el principio comunitario de libre competencia, acarrea este preciso tipo de competencia fiscal.

Por último, ha de resaltarse que “el aseguramiento de la libre competencia debería comportar una mayor generalización del principio de neutralidad en materia fiscal, plasmada en un reforzamiento del principio de generalidad, y también del principio de igualdad, fundamentalmente en aquellas materias y aspectos tributarios que repercuten sobre las relaciones económicas transnacionales y/o, añadimos nosotros, transterritoriales. Lo que debería comportar una redefinición de los criterios de utilización extrafiscal del tributo a la luz de dichas exigencias, limitando su utilización en favor de una mayor generalización de los impuestos –y consiguiente coordinación de los mismos– con la finalidad de garantizar el no falseamiento de la competencia en el seno del mercado interior”¹²⁹.

Pues bien, si esto lo trasladamos al caso de los territorios de Navarra y País Vasco, hemos de reseñar que así como en líneas generales, la conflictividad surgida de la aplicación del

¹²⁶ MARTÍN LÓPEZ, J.: *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, obra citada, pág. 82.

¹²⁷ Cfr. TESAURO, G.: *Diritto comunitario*, edit. Cedam, Padova, 2001, pág.330.

¹²⁸ Como es sabido, el artículo 92. 1 del Tratado de Roma, hoy artículo 87. 1 del Texto Consolidado de la Unión Europea, preceptúa que, salvo disposición contraria del propio Tratado constitutivo, “serán incompatibles con el mercado común, en la medida que afecten a los intercambios de los Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen con falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”. Baste en este momento adelantar que el concepto de ayuda de Estado contenido en este precepto comprende, según una consolidada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea no sólo las efectivas aportaciones patrimoniales del Estado a una empresa específica, por ejemplo subvenciones y demás ayudas directas, sino también cualquier minoración de sus cargas mediante la aplicación de medidas de naturaleza fiscal (Cfr. MARTÍN LÓPEZ, J.: *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, edit. Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, pág. 128). *Vid.*, en este sentido, entre otras, las Sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas: Sentencia de 23 de febrero de 1961, asunto 30/59, caso *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad de la Comunidad Económica del Carbón y del Acero*; y Sentencia de 15 de marzo de 1994, asunto C-387/92, caso *Banco Exterior de España/Ayuntamiento de Valencia*.

¹²⁹ GARCÍA PRATS, F. A.: “Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (II): política comunitaria con incidencia sobre el Derecho financiero”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 260/2001, edit. Edersa, Madrid, 2001, págs.548-550.



régimen fiscal especial de la Comunidad Autónoma de Navarra, directamente en relación con España, e indirectamente por medio de la Unión Europea ha sido escasa, no ha sido así en relación con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Los territorios históricos sobre la base de la autonomía financiera que tienen concedida, han ido aprobando una serie de medias impositivas que han entrado en conflicto no sólo con la normativa interna de España sino con la de la Unión Europea.

En un continuo devenir, diversas disposiciones fiscales aprobadas han vulnerado los principios de igualdad, no discriminación, solidaridad, o han supuesto graves obstáculos a la libertad de circulación de bienes o servicios o a la libre competencia empresarial.

La mayor parte, de tales conflictos han acabado en condena de la Diputación Foral que aprobó la discriminadora medida fiscal.

Ya desde muy pronto empezaron los litigios con el Estado español y con la Unión Europea.

Así, las Normas Forales 28/1988, de 18 de julio, 8/1988, de 7 de julio y 6/1988, de 14 de julio sobre incentivos fiscales a la inversión, aprobadas por las Juntas Generales de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa, establecían una serie de ventajas fiscales en el Impuesto sobre Sociedades a favor de las empresas domiciliadas fiscalmente en los respectivos territorios forales, que además limitasen su ámbito de actuación económica al País Vasco, consistentes, por una parte, en la concesión de un crédito fiscal del 20 por 100 del importe de las inversiones localizadas en la correspondiente provincia, aplicable sobre la cuota a pagar del impuesto, siendo la parte no aplicada en ese ejercicio, por insuficiencia de la cuota, deducible en los cuatro períodos impositivos siguientes, porcentaje este que podía ser incrementado hasta un 5 por 100 en función del empleo generado por la inversión y en un 20 por 100 más para inversiones de especial interés tecnológico; y, por otra parte, en el establecimiento de un régimen de libertad de amortización de los bienes en que se materializasen dichas inversiones en los Territorios Históricos de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa que, además limitasen su ámbito de actuación económica al País Vasco.

Estas normas fueron calificadas por la Decisión 93/337/CEE, de 10 de mayo de 1993, contrarias a la libertad de establecimiento proclamada en el artículo 52 del Tratado de Roma, hoy artículo 43 del Texto Consolidado de la Comunidad Europea, así como incompatibles con el artículo 92. 1 del Tratado de Roma, hoy artículo 87. 1 del Texto Consolidado de la Comunidad Europea, por cuanto sólo las empresas con domicilio fiscal en los territorios históricos que operasen con exclusividad en la Comunidad Autónoma Vasca podrían disfrutar de las ventajas fiscales previstas en esas normas forales.

No obstante, como se puso de manifiesto por Martín López dada la falta de competencia del Estado español para realizar unilateralmente la reforma exigida¹³⁰, éste optó por incluir en la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social la Disposición Adicional Octava, en la que se contemplaba, para los residentes en países de la Unión Europea distintos del Estado español, un derecho de reembolso a cargo de la Administración Tributaria estatal española de las cantidades efectivamente satisfechas en exceso por no haber podido acceder a los beneficios contenidos en la legislación foral.

Dicha Disposición Adicional Octava, decía:

“Los residentes en la Unión Europea, que no lo sean en España, y que por su condición de tales, deban someterse a la legislación tributaria del Estado, sin que, por esa circunstancia, puedan acogerse a la de la Comunidad Autónoma o Territorio Histórico del País Vasco o de Navarra en el que operen tendrán derecho, en el marco de la normativa comunitaria, al reembolso por la Administración Tributaria del Estado de las cantidades que hubieran pagado efectivamente en exceso con respecto al supuesto de haberse podido acoger a la legislación propia de dichas Comunidades Autónomas o Territorios Históricos, en los términos que reglamentariamente se establezcan”.

Ahora bien, esta disposición legal salvaba el conflicto con los principios de la Unión Europea, pero no con la legislación interna española, con sus principios constitucionales, pues tal regu-

¹³⁰ MARTÍN LÓPEZ, J.: *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, obra citada.

lación vulneraba el principio de igualdad o de no discriminación pues erradicaba las discriminaciones que las citadas normas forales producían respecto a la sociedades residentes en Estados miembros distintos del Español, pero las ratificaba en relación con las residentes en territorio común español, pues, además de no poder beneficiarse de los incentivos fiscales, les negaba a estas últimas el referido derecho de reembolso¹³¹.

Pese a este contratiempo, como el resultado final, les fue beneficioso, los Territorios Históricos, persistieron en su política de confrontación con el Estado español.

Así, las Normas forales 18/1993, de 5 de julio de Álava, 11/1993, de 26 de junio de Guipúzcoa, y 5/1993, de 24 de junio de Vizcaya establecieron una exención del Impuesto sobre Sociedades durante los diez primeros ejercicios.

La aplicación de esta exención quedaba supeditada al hecho de que las sociedades beneficiarias tributaran, bien exclusivamente a la Diputación foral correspondiente, bien conjuntamente a otra Diputación foral diferente, siempre que tuvieran el domicilio fiscal en el respectivo Territorio Histórico o en territorio común pero realizasen en aquélla proporción mayor del volumen de sus operaciones, bien conjuntamente a administración del Estado español, siempre que su domicilio fiscal se encontrara en el territorio de la Diputación foral correspondiente y efectuasen en la Comunidad Autónoma vasca un volumen de operaciones superior al 25 por 100 del total.

Esta exención fiscal fue dio origen al término de “vacaciones fiscales”.

Las referidas normas forales fueron impugnadas por la Administración General del Estado español ante los órganos jurisdiccionales nacionales, alegando, esencialmente, la conculcación de los entonces artículos 52 y 92 del Tratado de Roma, hoy artículos 43 y 87 del Texto Consolidado de la Comunidad Europea.

Ello motivó que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco planteara ante el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea la oportuna cuestión prejudicial, a efectos de verificar la compatibilidad de tales normas forales con los citados preceptos del Tratado de Roma¹³².

El Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea no llegó a pronunciarse acerca de la cuestión prejudicial planteada debido a la retirada por la Administración estatal del recurso interpuesto ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en un acto de entreguismo y dejación de sus funciones que se calificó como una auténtica “paz fiscal” entre aquélla y las Diputaciones Forales vascas.

Pero pese a la ausencia de resolución judicial del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea en la que se resolviera la compatibilidad o incompatibilidad de los incentivos fiscales vascos a la luz de la disciplina comunitaria de ayudas de Estado, es necesario recordar las palabras del Abogado General en las que se pronuncia sobre la incompatibilidad sobre la base del artículo 87. 1 del Tratado de Roma de las ayudas estatales de alcance regional, con la única salvedad de que devengan subsumibles en alguna de las excepciones de las letras a) o c) del arto 87. 3 del Tratado de Roma, al considerar el Estado como único parámetro válido para dilucidar la generalidad o selectividad de una medida de apoyo económico¹³³.

Estas “vacaciones fiscales” fueron sustituidas para las sociedades domiciliadas en los territorios históricos que iniciaran su actividad con posterioridad al 1 de enero de 1996, por reducciones del 99, 75, 50 y 25 por 100 de la base imponible positiva derivada del ejercicio de sus explotaciones

¹³¹ ORÓN MORATAL, G.: “Las diferencias tributarias de carácter interno ante la Unión Europea”, *Revista Impuestos*, núm. 24, año 1995, La Ley, Madrid, 1995, págs. 1272-1273.

¹³² Asuntos acumulados C-400/97, C-401/97 y C-402/97, caso *Administración General del Estado/Juntas Generales de Guipúzcoa, Diputación Foral de Guipúzcoa, Juntas Generales de Álava, Diputación Foral de Álava, Juntas Generales de Vizcaya y Diputación Foral de Vizcaya*.

¹³³ *Vid.* Las Conclusiones del Abogado General SAGGIO en los asuntos acumulados C400/97, C-401/97 y C-402/97 (*Administración General del Estado/Juntas Generales de Guipúzcoa, Diputación Foral de Guipúzcoa, Juntas Generales de Álava, Diputación Foral de Álava, Juntas Generales de Vizcaya y Diputación Foral de Vizcaya*), apartados 32 a 38.

económicas, antes de la compensación de bases imponibles negativas de períodos anteriores, respectivamente, en los cuatro períodos impositivos consecutivos, a partir del primero en que, dentro del plazo de cuatro años desde el de inicio de su actividad empresarial, obtuvieran bases imponibles positivas. Dichas reducciones fueron derogadas por las correspondientes Normas Forales de cada una de las Diputaciones Forales, por las que se adapta la normativa de los distintos Territorios Históricos a los acuerdos de la Comisión Mixta de Cupo de 18 de enero del año 2000¹³⁴.

Si bien, con anterioridad, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en Sentencias de 30 de septiembre de 1999 y de 7 de octubre de 1999, había anulado dichas reducciones por constituir una medida desproporcionada e inidónea¹³⁵.

Continuando con su constante confrontación con el Estado español, los territorios históricos vascos aprobaron las Normas forales 24/1996, de 5 de julio, de Álava, 3/1996, de 26 de junio, de Vizcaya, y 7/1996, de 4 de julio, de Guipúzcoa, por las que, por una parte, se concedía una reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para las empresas de nueva creación que, entre otros requisitos, realizasen inversiones en activos fijos materiales por un importe mínimo de ochenta de pesetas y produjesen al menos diez puestos de trabajo, y por otra, un crédito fiscal para las inversiones en activos fijos materiales nuevos que excedieran de dos mil quinientos millones de pesetas, del 45 por 100 del importe de la inversión que fijara la Diputación foral correspondiente, aplicable a la cuota a pagar del Impuesto sobre Sociedades.

Distintas Decisiones de la Comisión Europea de 11 de julio de 2001, declararon incompatibles con el mercado común dichas ayudas fiscales, en forma de beneficios fiscales forales¹³⁶.

Por otra parte, el Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas, en Sentencia de 23 de octubre de 2002, ha desestimado los recursos interpuestos por las Diputaciones Forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, contra la Decisión de la Comisión Europea notificada a las autoridades españolas mediante escrito de 29 de septiembre de 1999, de incoar el procedimiento previsto en el artículo 88 de la Constitución española, apartado 2, contra el Estado español en relación con las mencionadas ayudas.

Ahora bien, la calificación de las mencionadas disposiciones forales como incompatibles con el mercado común se fundamentó en el criterio de la selectividad de facto, ya que, en primer lugar, su aplicación se supeditaba a una multiplicidad de requisitos que conducían a que en la práctica tan sólo sociedades mercantiles específicas pudieran disfrutar de las ventajas fiscales, y, en segundo lugar, a que las Diputaciones forales correspondientes estaban investidas de poderes discrecionales para acordar la adjudicación de la ayuda fiscal, y por tanto, de sus concretos beneficiarios¹³⁷.

En consecuencia, la institución comunitaria no subsumió las medidas fiscales forales en la incompatibilidad del artículo 87. 1 del Tratado de la Comunidad Europea a causa de su alcance estrictamente regional. Ahora bien, ello no impide a que como hace el profesor MARTÍN LÓPEZ, podemos preguntarnos cuál hubiera sido la conclusión alcanzada por la Comisión en el supuesto de que los aludidos incentivos fiscales hubiesen estado potencialmente destinados al conjunto de las empre-

¹³⁴ Cfr. ORÓN MORATAL, G. (dir.): *Poder tributario y competencia fiscal: en especial el caso de La Rioja*, edit. Gobierno de La Rioja, Instituto de Estudios Riojanos, Logroño, 2003, pág.168.

¹³⁵ Cfr., *Ibidem*, pág. 168.

¹³⁶ Vid. las Decisiones de la Comisión 2002/820/CE, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España a favor de las empresas de Álava en forma de crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones (publicada en el *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, núm. L 296, de 30 de octubre de 2002); 2002/894/CE, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España a favor de las empresas de Guipúzcoa en forma de crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones (publicada en el *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, núm. L 314, de 18 de noviembre de 2002); y 2003/27/CE, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España a favor de las empresas de Vizcaya en forma de crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones (publicada en el *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, núm. L 17, de enero de 2003).

Vid., asimismo, las Decisiones de la Comisión 2002/540/CE, de 11 de julio de 2001, 2002/806/CE, de 11 de julio de 2001, 2002/892/CE, de 11 de julio de 2001, 2002/820/CE, de 11 de julio de 2001, 2002/894/CE, de 11 de julio de 2001, y 2003/27/CE, de 11 de julio de 2001.

¹³⁷ MARTÍN LÓPEZ, J.: *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, obra citada, pag. 385.

sas sujetas al régimen tributario foral de los territorios históricos vascos. La respuesta al interrogante planteado parece, en principio, próxima a una declaración de incompatibilidad si se atiende a la tesis de la Comisión acerca de las “ayudas regionales”, según la cual tendrán carácter selectivo y, consiguientemente, quedarán afectadas por la incompatibilidad del artículo 7. 1 del Tratado de la Comunidad aquellas disposiciones que, conllevando cualquier clase de ventaja fiscal, acoten su ámbito de aplicación, en el seno de un país de la Unión Europea, a una zona geográfica particular. Por tanto, en coherencia con esta exégesis, todas las normas emanadas de los territorios históricos vascos que impliquen una menor carga impositiva para las empresas destinatarias en relación con el sistema tributario general vigente en el resto del Estado español incurrirán, *per se*, en la incompatibilidad del artículo 87. 1 del Tratado de la Comunidad al dirigirse tales medidas fiscales exclusivamente a las empresas que residan u operen en la Comunidad Autónoma vasca¹³⁸.

Por último, ha de recordarse que a pesar de que los países de la Unión Europea tienen plena libertad para optar por el sistema de organización territorial interno que juzguen como el más adecuado, tales estructuras nacionales no pueden constituirse en obstáculo a la libre aplicación del Derecho comunitario, debiendo éste ser observado, por las distintas entidades autónomas en que se vertebran los distintos Estados miembros descentralizados¹³⁹.

Muchos más son los pronunciamientos tanto del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea como de los diversos Tribunales españoles, Tribunal Constitucional, Tribunal Supremo, Tribunal Superior de Justicia de Navarra y Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, sobre la aplicación y ejercicio de la autonomía fiscal del País Vasco, y en menor medida de la Comunidad foral de Navarra, como consecuencia del incumplimiento tanto de los principios constitucionales españoles como de la normativa comunitaria, a los que ya no vamos a aludir, para no extendernos excesivamente¹⁴⁰.

Únicamente y para terminar vamos a exponer y comentar la Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de las Comunidades Europeas de 11 de septiembre de 2008 por la repercusión mediática que ha despertado en algunos medios de comunicación, en los que se consideraba como un triunfo del País Vasco sobre la legislación del Estado.

Más esto no es así.

Esa Sentencia, en resumen, lo que viene a decir es que por sí mismo el régimen fiscal vasco, y por ende, podemos extenderlo a Navarra, no vulneran los principios comunitarios, y tampoco, en su correcta aplicación los principios constitucionales españoles; otra cosa es, el ejercicio perverso e insolidario que se haga de la autonomía fiscal por esos territorios.

Veamos ya esa sentencia para finalizar.

La Sentencia parte de la petición de decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 87 CE, apartado 1. promovida por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco a solicitud e determinadas instituciones y de otros agentes.

Seguidamente en la Sentencia se transcriben los preceptos que se consideran de aplicación y análisis tanto los referentes a la legislación estatal, como a la de los territorios históricos como a los de la Unión Europea; ahora bien, ya en el elenco normativa notamos la no mención de dos preceptos de extraordinaria importancia, a saber la Disposición Adicional Primera de la Constitución española relativa al reconocimiento de los derechos de los territorios forales .y el artículo 133. 1 de la Constitución referente a la atribución al Estado de la potestad originaria para establecer tributos.

¹³⁸ MARTÍN LÓPEZ, J.: *Competencia fiscal prejudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, obra citada, págs. 385-386.

¹³⁹ *Ibidem*, pág. 386.

¹⁴⁰ No obstante, a título de ejemplo, pueden verse los siguientes pronunciamientos: Sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas: de 11 de noviembre de 2004, caso *Daewoo Electronics Manufacturing España, S. A y Diputación Foral de Álava/Comisión*, asuntos acumulados C-183/02 y C-187/02 y de 11 de noviembre de 2004, caso *Ramondín, S. A, Ramondín Cápsulas, S. A. y Diputación Foral de Álava/Comisión*, asuntos acumulados C-186/02 y C-188/02; Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, de 25 de abril; Sentencias del Tribunal Supremo: de 22 de octubre de 1998, de 3 de noviembre de 2004 y de 9 de diciembre de 2004.

El objeto subyacente del pleito está en la impugnación de diversas disposiciones forales, en concreto determinados artículos de la Norma foral 7/2005, de 23 de junio, de las Juntas Generales de Vizcaya, en los que se establece el tipo del Impuesto sobre Sociedades en el 32,5 por 100, cuando el tipo general en territorio común es del 35 por 100, en el que se prevé una deducción de la cuota líquida del 10 por 100 del importe de las inversiones que se realicen en activos fijos materiales nuevos afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad, y el establecimiento de una deducción de la cuota líquida del 10 por 100 de las cantidades que procedentes del resultado contable del ejercicio, se destinen a una reserva para inversiones productivas y/o reserva para actividades de conservación y mejora del medio ambiente o ahorro energético, teniendo en cuenta que tales posibilidades de deducción no existen en la Ley española que regula el régimen común del Impuesto sobre Sociedades; asimismo, se impugnan el Decreto foral normativo de urgencia 2/2005, de 24 de mayo, del Consejo de Diputados de Álava y el Decreto foral 32/2005, de 24 de mayo de la Diputación foral de Guipúzcoa cuyos contenidos son similares al de las normas aprobadas por las Juntas Generales de Vizcaya, ya citadas.

Respecto a los litigios principales y las cuestiones prejudiciales planteadas se indica que las disposiciones impugnadas en los asuntos principales fueron adoptadas por las autoridades forales a raíz de que, mediante Sentencia dictada el 9 de diciembre de 2004, el Tribunal Supremo decretase, en el recurso de casación número 7893/1999, la nulidad de pleno Derecho de diversos preceptos similares adoptados por las mismas instituciones debido a que, al poder constituir ayudas de Estado, dichas ayudas deberían haberse notificado a la Comisión de las Comunidades Europeas con arreglo al artículo 88 CE, apartado 3. No obstante, las partes demandadas en el procedimiento principal indican, en sus observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia, que, dado que el Tribunal Supremo se pronunció sin plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia así como por otras razones, se ha interpuesto recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional contra dicha sentencia.

En el marco de los recursos de anulación en los asuntos principales, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si determinadas medidas fiscales de alcance general que no implican la concesión de una ventaja a determinadas empresas o determinadas producciones deben ser consideradas “selectivas” y quedar sujetas a la normativa enunciada en los artículos 87 CE y 88 CE, por el sólo motivo de que afectan exclusivamente al territorio de una entidad infraestatal que es autónoma en materia tributaria.

El órgano jurisdiccional remitente cita a este respecto la sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión (C-88/03, Rec. p. 1-7115), relativa a determinadas medidas fiscales adoptadas por la Región Autónoma de las Azores, y hace referencia a los tres requisitos precisados por el Tribunal de Justicia en el apartado 67 de dicha sentencia: autonomías institucional, de procedimiento y económica.

Nuevamente, antes de seguir adelante, hemos de resaltar, lo inapropiado de hacer referencia a un territorio como son las Islas Azores, que, obviamente, por su condición insular y por su distancia a la metrópoli, nada tienen que ver con los territorios históricos del País Vasco donde las condiciones económicas son tan diferentes y tan integradas con el resto del territorio común, sin olvidar que son limítrofes con el mismo.

Al examinar si el País Vasco y sus Territorios Históricos cumplen estos tres requisitos, el órgano jurisdiccional remitente señala que no tiene dudas respecto a la existencia de una autonomía institucional. Pero tiene serias dudas respecto al cumplimiento de los otros dos requisitos.

En suma, mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pretende fundamentalmente que se dilucide si el artículo 87 CE, apartado I, debe interpretarse en el sentido de que medidas tributarias como las controvertidas en el procedimiento principal, que han sido adoptadas por entidades infraestatales, han de considerarse medidas selectivas y, por consiguiente, ayudas de Estado en el sentido de dicha disposición por el mero hecho de que no se apliquen en todo el territorio del Estado miembro de que se trata.

Comienza, argumentando el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea que como ya señaló en el apartado 56 de la sentencia *Portugal/Comisión*, antes citada, para apreciar la selectivi-

dad de una medida es necesario examinar si, en el marco de un régimen jurídico concreto, dicha medida puede favorecer a determinadas empresas en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable.

A este respecto, el marco de referencia no debe necesariamente coincidir con el territorio del Estado miembro considerado, de tal modo que una medida que conceda una ventaja en sólo una parte del territorio nacional no pasa por este mero hecho a ser selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1 (sentencia *Portugal/Comisión*, antes citada, apartado 57).

No puede excluirse que una entidad infraestatal cuente con un estatuto jurídico y fáctico que la haga lo suficientemente autónoma del Gobierno central de un Estado miembro como para que sea ella misma, y no el Gobierno central, quien, mediante las medidas que adopte, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas (sentencia *Portugal/Comisión*, antes citada, apartado 9).

En efecto, estamos de acuerdo, pero no hay que olvidar que por muy amplio que sea el régimen de autonomía que tenga, como reiteradamente, además, hemos expuesto a lo largo de este trabajo, la autonomía no es soberanía, por lo tanto ha de tenerse en cuenta siempre en su ejercicio dos consideraciones: la primera que el diseño del sistema fiscal corresponde al Estado y, en segundo lugar que, el ejercicio de la autonomía financiera ha de respetar principios insoslayables, como el de igualdad, el de no discriminación, el de libertad de circulación y comercio y el de solidaridad.

El Tribunal de Justicia hizo referencia, en el apartado 65 de la sentencia *Portugal/Comisión*, antes citada, a la situación en la que una autoridad regional o local fija, en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central, un tipo impositivo inferior al nacional, que sólo es aplicable a las empresas localizadas en el territorio de su competencia.

En esta última situación, el marco jurídico pertinente para apreciar la selectividad de una medida fiscal podría limitarse a la zona geográfica de que se trate en el caso de que la entidad infraestatal, por su estatuto o sus atribuciones, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas localizadas en el territorio de su competencia (sentencia *Portugal/Comisión*, antes citada, apartado 66).

Para que pueda considerarse que una decisión se ha adoptado en ejercicio de atribuciones lo suficientemente autónomas de dicha autoridad, es necesario, en primer lugar, que desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central. Además, la decisión debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido. Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central (sentencia *Portugal/Comisión*, antes citada, apartado 67). Estos tres requisitos son considerados comúnmente los criterios de la autonomía institucional, la autonomía en materia de procedimiento y la autonomía económica y financiera.

El Tribunal de Justicia llegó a la conclusión, en el apartado 68 de la sentencia *Portugal/Comisión*, antes citada, de que, para que pueda considerarse que existe la suficiente autonomía política y fiscal en relación con el Gobierno central en lo que atañe a la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado, es necesario no sólo que la entidad infraestatal disponga de la competencia para adoptar, en el territorio de su competencia, medidas de reducción del tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central, sino también que asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida.

Contrariamente a lo que afirma la Comisión, los apartados 58 y 66 de la sentencia *Portugal/Comisión*, antes citada, no establecen ningún requisito previo para la aplicación de los tres criterios precisados en el apartado 67 de la misma sentencia.

El propio tenor del apartado 58 de la citada sentencia no permite duda alguna a este respecto. En efecto, el Tribunal de Justicia indica en dicho apartado que no puede excluirse que una entidad infraestatal sea lo suficientemente autónoma del Gobierno central como para que sea esta

última quien desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas.

Dicho de otro modo, cuando una entidad infraestatal es suficientemente autónoma, es decir, cuando dispone de autonomía institucional, de procedimiento y económica, desempeña un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas. Ese papel fundamental es consecuencia de la autonomía y no un requisito previo de ésta.

El apartado 66 de la sentencia *Portugal/Comisión*, antes citada, expresa también esta idea de consecuencia, puesto que en él el Tribunal de Justicia se refiere al caso en que una entidad infraestatal, “por su estatuto o sus atribuciones”, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas localizadas en el territorio de su competencia.

Ese apartado 66 aclara suficientemente el apartado 67 de la misma sentencia, que describe los criterios a los que debe responder una decisión para que pueda considerarse que fue adoptada en el ejercicio de facultades suficientemente autónomas, es decir, en circunstancias como las mencionadas en el citado apartado 66.

Esta interpretación del principio formulado por el Tribunal de Justicia en los apartados 54 a 68 de la sentencia *Portugal/Comisión*, antes citada, se ve corroborada por el examen del control realizado por el Tribunal de Justicia en la misma sentencia. A este respecto, procede señalar que este último examinó, en el apartado 70 de la referida sentencia, los criterios de autonomía institucional y de autonomía en materia de procedimiento y, en los apartados 71 a 76 de ésta, el de autonomía económica.

De ello se deduce que los únicos requisitos que deben cumplirse para que el territorio en que ejerce su competencia una entidad infraestatal sea el marco pertinente para apreciar si una decisión adoptada por ésta tiene carácter selectivo son los requisitos de autonomía institucional, autonomía en materia de procedimiento y autonomía económica y financiera, precisados en el apartado 67 de la sentencia *Portugal/Comisión*, antes citada.

Para comprobar si las medidas controvertidas en los asuntos principales fueron adoptadas por una entidad infraestatal “suficientemente autónoma” procede determinar previamente qué entidad debe tomarse en consideración.

En efecto, si bien la cuestión prejudicial planteada en cada uno de los asuntos C-428/06 a C-434/06 versa sobre las medidas tributarias adoptadas por un Territorio Histórico concreto, es preciso señalar que, en su razonamiento mediante el que explica por qué es necesaria la respuesta a dicha cuestión, el órgano jurisdiccional remitente hace referencia tanto a la Comunidad Autónoma del País Vasco como a los Territorios Históricos.

Ante el Tribunal de Justicia, varias de las entidades demandantes estimaron que únicamente hay que tomar en consideración a los Territorios Históricos, puesto que son estas entidades las que adoptaron las medidas controvertidas en el litigio principal. A este respecto, añaden la reducida competencia de dichas entidades, la ausencia de autonomía de estas últimas y, por consiguiente, el carácter selectivo de las normas forales impugnadas.

Al igual que el órgano jurisdiccional remitente, las autoridades forales y el Gobierno español aluden, para designar a la misma entidad infraestatal, ora a los Territorios Históricos, ora a la Comunidad Autónoma del País Vasco, según que se refieran a la autoridad competente en materia tributaria o en otras materias.

Lo que ha de considerarse como incorrecto proceder pues, a efectos de la autonomía fiscal son entidades diferentes, si bien, por razón del territorio, los Territorios Históricos se enmarcan en el ámbito territorial del país Vasco. No debiéndose olvidar, al respecto, que así como los mencionados territorios históricos presuntamente tienen su razón de ser en un pasado más o menos remoto, la Comunidad Autónoma Vasca nace, como todas las demás Comunidades Autónomas, por la Constitución española de 1978, no teniendo con anterioridad entidad jurídica, ni económica ni política alguna. Es pues incorrecto, identificar a estos efectos territorios históricos con Comunidad Autónoma del País Vasco.

Admitido ya, pues, por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea el cumplimiento de los requisitos de la existencia de autonomía institucional y autonomía económica y financiera, queda por analizar si se da también la de procedimiento.

A este respecto, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea indica que para que una decisión de una entidad infraestatal pueda ser considerada como adoptada en el ejercicio de atribuciones suficientemente autónomas, lo deberá haber sido sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido. Tal autonomía procedimental no excluye que se establezca un procedimiento de conciliación para prevenir los conflictos, siempre que la decisión final tomada al término de dicho procedimiento sea adoptada por la entidad infraestatal y no por el Gobierno central.

Asimismo, el hecho de que deban respetarse determinados límites preestablecidos, como el interés general, el de solidaridad o el de armonización fiscal, a la hora de adoptar una decisión no implican, en principio, que se menoscabe la autonomía de decisión de la entidad que adopte aquélla.

En suma, tal como se deduce del apartado 67 de la sentencia *Portugal/Comisión*, antes citada, el criterio esencial para determinar la existencia de autonomía en materia de procedimiento no es la amplitud de la competencia reconocida a la entidad infraestatal, sino la posibilidad de que esta entidad adopte, en virtud de esa competencia, una decisión de manera independiente, es decir, sin que el Gobierno central pueda intervenir directamente en su contenido.

Sobre el criterio de la autonomía económica y financiera la Comisión alega, en primer lugar, que a la hora de examinar si una medida fiscal constituye o no una ayuda de Estado no debe tenerse en cuenta el efecto llamada, a saber, el establecimiento de empresas y, por ende, el incremento de los ingresos fiscales que podría provocar una reducción de los impuestos, ya que tal efecto no puede determinarse *a priori*. En cualquier caso, el carácter de ayuda de Estado de una medida debe apreciarse individualmente, en un determinado momento y en relación con cada empresa beneficiaria. Señala, en segundo lugar, que el examen de la autonomía económica de un territorio concreto implica el análisis de todos los mecanismos de transferencias financieras y de los mecanismos de solidaridad, aunque no se presenten como tales (por ejemplo, el mecanismo de la caja única de la Seguridad Social, la garantía por parte del Estado de un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos, etc.). La Comisión subraya, en tercer lugar, que no son los objetivos de las intervenciones estatales los que deben ser tomados en consideración para verificar si una medida fiscal constituye una ayuda de Estado, sino los efectos de dicha medida. Recuerda, en este sentido, que la circunstancia de que un territorio tenga amplias competencias en materia tributaria y posea el control de sus ingresos no determina que desempeñe un papel fundamental en la definición del medio económico.

La Comisión destaca a este respecto la importancia del principio constitucional de solidaridad, que constituye un límite para la autonomía financiera de los Territorios Históricos y debe garantizar un nivel mínimo de servicios en todo el territorio español.

La Comisión examina más concretamente el Fondo de Compensación Interterritorial, previsto en el artículo 158.2 de la Constitución. A su juicio, la existencia de dicho Fondo conlleva que los Territorios Históricos no asuman las consecuencias financieras de su decisión de reducir los tipos impositivos o de deducciones autorizadas. Por lo que al cupo se refiere, del análisis de su mecanismo deduce que se calcula en virtud de la renta relativa de los Territorios Históricos respecto a la del Estado, por lo que constituye un mecanismo de solidaridad. Señala que existen además otras transferencias financieras, como los ajustes y compensaciones por impuestos directos e indirectos, que constituyen también mecanismos de solidaridad, ya que determinadas compensaciones se calculan en virtud de dicha renta relativa.

Por lo que respecta a la Seguridad Social, la Comisión invoca un informe del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales relativo a los años 1999-2005. En materia de pensiones, por ejemplo, el sistema arrojó, en 2005, un déficit de 311 millones de euros en la Comunidad Autónoma del País Vasco. De ello deduce la Comisión que las prestaciones de la Seguridad Social son financiadas por las otras Comunidades Autónomas. Al formar parte la financiación del déficit de las competencias no asumidas, la Comunidad Autónoma del País Vasco contribuye a aquélla a través del cupo. Pues bien, al estar basada esta contribución en la renta relativa de dicha Comunidad, el sistema establecido para paliar el déficit de la Seguridad Social constituye un mecanismo de solidaridad.

Habida cuenta de todo lo que antecede, la Comisión concluye que los Territorios Históricos no asumen todas las consecuencias financieras de las medidas de reducción del tipo impositivo o de aumento de las deducciones autorizadas. Considera que, en consecuencia, no se cumple el tercer requisito enunciado en el apartado 67 de la sentencia *Portugal/Comisión*, antes citada.

A esto el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea señala que como se deduce del apartado 67 de la sentencia *Portugal/Comisión*, antes citada, un requisito para que una entidad infraestatal goce de autonomía económica y financiera es el de que las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo aplicable a las empresas localizadas en la región no se vean compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central.

Las transferencias financieras entre el Estado español y la Comunidad Autónoma del País Vasco se rigen por el Concierto Económico y por la Ley de Cupo de 2002. Por tanto, procede examinar estas disposiciones en primer lugar, para verificar si pueden tener como efecto la compensación, por el Estado español, de las consecuencias financieras de una medida tributaria adoptada por las autoridades forales.

Para ello, se inicia el estudio de los preceptos reguladores de los instrumentos fijados para ver si esas transferencias pueden tener como efecto la compensación, por el Estado español, de las consecuencias financieras de una medida tributaria adoptada por las autoridades forales, como son el método del cálculo del cupo, o el Fondo de Compensación Interterritorial, compensaciones ocultas en sectores como la Seguridad Social.

Expuesta su doctrina el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea sobre la base, esencialmente de su anterior pronunciamiento en el caso *Portugal/Comisión*, declara:

“El artículo 87 CE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que, para apreciar el carácter selectivo de una medida, se tiene en cuenta la autonomía institucional, de procedimiento y económica de la que goce la autoridad que adopte esa medida. Incumbe al órgano jurisdiccional remitente, único competente para identificar el Derecho nacional aplicable e interpretarlo, así como para aplicar el Derecho comunitario a los litigios de los que conoce, verificar si los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco gozan de tal autonomía, lo que tendría como consecuencia que las normas adoptadas dentro de los límites de las competencias otorgadas a dichas entidades infraestatales por la Constitución española de 1978 y las demás disposiciones del Derecho español no tienen carácter selectivo, en el sentido del concepto de ayuda de Estado tal como aparece recogido en el artículo 87 CE, apartado 1.”

En conclusión: en todo caso, en relación con el ejercicio de la autonomía financiera, en general, y en particular con la autonomía tributaria, han de tenerse presentes las siguientes deducciones.

Como juicio general de la última Sentencia comentada, hemos de a nuestro juicio señalar, la falta de precisión de la misma y su carencia de rigor científico, y ello, por dos razones fundamentales:

En primer lugar por tomar como punto de referencia la Sentencia de 6 de septiembre de 2006, asunto C-88/03, caso *Portugal/Comisión* referente al régimen fiscal de las Islas Azores, cuando por las peculiares condiciones de las mismas, no pueden equipararse a las de los territorios históricos del País Vasco.

En segundo lugar, porque la Constitución española ha de interpretarse, como todo texto jurídico, de forma integrada, conjunta y sistemática, y el propio Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea obvia de citar, y por lo tanto ignora, y/o, en todo caso, prescinde del significado y alcance de dos preceptos básicos: la Disposición Adicional Primera y el artículo 133.1 de la misma.

Sentado esto, en relación con la última Sentencia comentada ha de insistirse en la falta de rigor científico de la misma; si bien es cierto, que el propio Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea trata de justificarse diciendo que el sistema español es muy complejo derivado de su estructura, que reconoce tres niveles distintos de gobierno y administración: estatal, autonómico y local. Pero ello no es óbice para que por razones básicas de competencia profesional él deba conocer su perfecto funcionamiento y engranaje entre todas sus piezas.

A este respecto, ha de recordarse que según la Constitución española, interpretada por el Tribunal Constitucional el Estado español al estructurarse en tres niveles de gobierno y administra-

ción, reconoce que es en la Administración central (Estado) donde se reside la soberanía, las Comunidades Autónomas tienen autonomía política y administrativa y las Entidades locales sólo autonomía administrativa; además, sobre las bases de los artículos 149. 1, 14.^a, el cual reconoce como competencia exclusiva del Estado la Hacienda General y Deuda Pública y 133. 1, en el que se proclama que la potestad originaria de establecer tributos corresponde al Estado, lo que significa que es a él al que corresponde fijar las líneas básicas del sistema fiscal, sin olvidar, asimismo, que la potestad de coordinación también a él le corresponde, de conformidad con el artículo 156. 1.

La última Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea analizada, por otra parte, lo que viene a decir, es que por principio, la existencia de un régimen fiscal especial no vulnera los principios de la Unión Europea, remitiéndose en su caso, a efectos de su posible vulneración a la legislación interna de cada Estado miembro.

Parcialmente de acuerdo con tal decisión, por lo tanto deberán ser los Tribunales españoles los que deberán decidir, en este caso, y por generalización, en supuestos similares, si esas Normas forales y las que se aprueben con similar contenido, vulneran o no la legislación interna. Si bien, decimos que parcialmente estamos de acuerdo con citada Sentencia porque siento cierto, reiteramos una vez más, que *per se* el Concierto o el Convenio, en el caso de Navarra, no vulneran la Constitución el ejercicio de potestades tributarias basadas en ellos sí puede hacerlo, y en el presente caso, es claro que las normas forales cuestionadas vulneran los principios de igualdad, no discriminación, solidaridad y libre competencia; y, es en ésta última referencia donde creemos que debía haber sido más valiente el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, y haber declarado, sin perjuicio del pronunciamiento realizado sobre la validez en sí del régimen especial, que las normas controvertidas vulneran el principio de libre empresa; es decir, que afectan a la libertad de mercado, proclamada por la Unión Europea. No hay que insistir mucho al respecto: si una empresa localizada a la orilla derecha del Ebro ubicada, por tanto en territorio común, está sujeta en el Impuesto sobre Sociedades al tipo del 35 por 100, si la misma se ubica en el margen izquierdo de dicho río, a la misma altura, localizada por lo tanto, en territorio histórico de la Provincia de Álava, cuya distancia es inferior a 500 metros, se la exige un gravamen del 5 por 100, aparte de otros beneficios fiscales, es claro que ello supone una discriminación fiscal sin razón objetiva para ello, que, además, contribuirá a la deslocalización de empresas por razones impositivas.

III.4.3. Régimen fiscal especial de Canarias

Tras la incorporación de Canarias a la Corona de Castilla como consecuencia de un largo período de conquista, a finales del siglo XV¹⁴¹, ha venido disfrutando, en relación con el sistema fiscal vigente en el resto del territorio nacional, de un régimen fiscal excepcional, más que especial, como muchas veces erróneamente se le denomina¹⁴².

Baste recordar, en este sentido, y así lo ha señalado la doctrina, la total exención de tributos que al finalizar la conquista, los Reyes Católicos concedieron a las islas, durante veinticinco años con el propósito de estimular su población.

Respecto a Tenerife, en concreto, el trato fiscal concedido por la Corona alcanzaba “a todo tipo de alcabala, monedas, pechos y derechos, tributos y cualquier gravamen que hubiere de recaer sobre lo que vendieren o comprasen dentro de dicha isla”. Este régimen tributario, primero temporal, se confirmó luego a perpetuidad por la Real Cédula de 19 de septiembre de 1528¹⁴³, y refleja, como ha señalado el historiador CARBALLO COTANDA:¹⁴⁴“la importancia dada en el marco socioeco-

¹⁴¹ El 29 de abril de 1483, se finaliza la conquista de Gran Canaria; el 3 de mayo de 1493 la de la isla de La Palma; y en la primavera de 1496 se produce la incorporación de la isla de Tenerife. A título de orientación puede verse la siguiente obra sobre la incorporación de las Islas Canarias a la Corona de Castilla, De Abreu Galindo, Fr. J.: *Historia de la conquista de las Siete Islas Canarias*, edit. Goya, Santa Cruz de Tenerife, 1997.

¹⁴² CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. y MESA GONZÁLEZ, M.^a J.: “Comunidad Autónoma de Canarias”, *Tributos Locales y Autonómicos*, edit. Federación Española de Municipios y Provincias y Thomson/Aranzadi, Madrid, 2006, pág. 937.

¹⁴³ *Ibidem*.

¹⁴⁴ CARBALLO COTANDA, A.: *Canarias, región polémica*, Ediciones Idea, Santa Cruz de Tenerife, 2003, págs. 7 y ss.

nómico canario a los gravámenes que hoy se denominan de consumo, afectantes primordialmente al tráfico mercantil en la imposición indirecta”.

Aunque este régimen tuvo una vigencia de más de tres siglos, los antecedentes del actual régimen fiscal hay que encontrarlos en el Real Decreto de 11 de julio de 1852, siendo ministro de Hacienda Bravo Murillo, por el que se declaró “puertos francos” a los principales puertos de las islas Canarias. Desde esta fecha hasta la entrada de Canarias, en 1991, en la política aduanera comunitaria, Reglamento (CEE) 1911/1991 del Consejo, de 26 de junio de 1991, las franquicias aduaneras han constituido el elemento que ha configurado el régimen fiscal canario¹⁴⁵.

Estas franquicias establecidas por el citado Real Decreto de 11 de julio de 1852, fueron luego ampliadas a los otros puertos canarios por la Ley de 10 de junio de 1870, y más tarde confirmadas por la Ley de Puertos Francos de 6 de marzo de 1900, que las extendió a todas las islas Canarias, a la vez que amplió su ámbito a los impuestos sobre el consumo.

Fue la Ley del Régimen Económico Fiscal de Canarias de 22 de julio de 1972, la que actualizó ese régimen adaptándolo a los cambios introducidos en el sistema tributario español la Ley de Reforma del Sistema Tributario, Ley 41/1964, de 11 de junio, estableciendo, por un lado, la no aplicación en Canarias de la Renta de Aduanas con algunas excepciones en materia de buques; y, por otro lado, disponiendo la aplicación diferenciada de los Impuestos Generales sobre el Tráfico de las Empresas, Lujo e Impuestos Especiales, al constituir esta región un área diferenciada en la imposición sobre el consumo. Asimismo, esta Ley estableció una nueva especialidad en los impuestos directos sobre la renta, ampliando la cuantía de la dotación al Fondo de Previsión para Inversiones respecto de la establecida en la Península y Baleares¹⁴⁶.

El régimen excepcional de Canarias viene reconocido por la Disposición Adicional Tercera de la Constitución y por el Tratado de Ámsterdam de 1997¹⁴⁷, cuyo texto es incorporado al vigente Texto Consolidado de la Comunidad Europea.

La Disposición Adicional Tercera de la Constitución española, dice:

“La modificación del régimen económico y fiscal de archipiélago canario, requerirá informe previo de la Comunidad Autónoma o, en su caso, del órgano provisional autonómico.”

Este precepto reconoce una garantía institucional del régimen especial fiscal de Canarias mediante la cual, aplicando el principio de solidaridad interterritorial recogido en el artículo segundo, se permite a esta Comunidad ser una excepción al principio de unidad de mercado exigido en el artículo 139.2 del texto constitucional y contar con un sistema fiscal particular.

Por otra parte, el artículo 299.2 del Texto Consolidado de la Comunidad Europea, antiguo artículo 227, establece un mecanismo de salvaguarda de la especialidad de Canarias, y de las demás regiones ultraperiféricas de la Unión Europea, que permite al legislador comunitario la adopción de medidas específicas adaptadas a las características y exigencias especiales de estos territorios.

Esos dos soportes jurídicos, Constitución Española y Texto comunitario, se hallan interrelacionados, de manera que, según el principio de primacía del Derecho Comunitario, no podrían reconocerse especialidades en el ámbito interno español, régimen fiscal especial, si no existiera una norma comunitaria que les diera amparo, función que cumple el estatuto de región ultraperiférica.

El Tribunal Constitucional ya se ha pronunciado sobre este precepto señalando bien que toda modificación del régimen fiscal exige un informe previo de la Comunidad con carácter obligatorio (Sentencia 35/1984, de 13 de marzo), bien que no puede sostenerse una interpretación que exija

¹⁴⁵ CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. y MESA GONZÁLEZ, M.ª J.: “Comunidad Autónoma de Canarias”, *Tributos Locales y Autonómicos*, obra citada, pág. 937.

¹⁴⁶ *Ibidem*.

¹⁴⁷ *Vid.* Tratado de Ámsterdam de 2 de octubre de 1997, ratificado por Instrumento de 23 de diciembre de 1998. Puede utilizarse el texto editado por edit. Aranzadi, Pamplona 1999, con introducción a cargo del profesor CHICO DE LA CÁMARA, P.

requerir informe previo o audiencia del Parlamento Canario en relación con cualquier proyecto de Ley que venga a modificar el régimen fiscal español, a no ser que se excluya expresamente del ámbito de aplicabilidad de tal norma al archipiélago canario (Sentencia 18/1986, de 6 de febrero).

Además, de esta referencia, la autonomía canaria tanto política como administrativa, y por lo tanto, fiscal está recogida en el Estatuto de Autonomía de Canarias, aprobado por Ley Orgánica 10/1982, de 10 de agosto.

Por otra parte, el actual régimen fiscal de Canarias está constituido por las Leyes 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, que sustituyó a la Ley 30/1972, de 22 de julio, 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y 24/2001, de 27 de diciembre de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

No es éste el lugar idóneo para examinar todo el régimen fiscal de Canarias. Desde la perspectiva que aquí interesa, digamos que el estatuto económico especial de Canarias es el marco jurídico-institucional que regula la actividad económica en esta Comunidad de manera diferenciada al resto de España y de la Unión Europea y está constituido en la actualidad por dos elementos interrelacionados: el estatuto especial de región ultraperiférica y el régimen económico y fiscal.

El estatuto especial de región ultraperiférica es aquel componente que comprende las especialidades en relación con el resto de las regiones de la Unión Europea y cuyos instrumentos más relevantes son: el Reglamento 1911/1991 y la Decisión Poseican y su régimen específico de abastecimiento¹⁴⁸.

Por otra parte, se denomina régimen económico y fiscal a aquellas especialidades canarias con relación al resto de las Comunidades Autónomas del Estado español y cuyos instrumentos más relevantes son las singularidades fiscales directas, como la Reserva para Inversiones en Canarias y la Zona Especial de Canarias, y las indirectas, como los tributos propios y cedidos con los que se financian las instituciones públicas.

Aunque conceptualmente diferenciados, estos dos componentes del régimen económico especial de Canarias están estrechamente relacionados entre sí, de manera que el régimen fiscal especial debe contar con un soporte en el Ordenamiento comunitario.

En conclusión la consideración de las Islas Canarias como región ultraperiférica y la atribución de un régimen fiscal especial, le permite adoptar las medidas pertinentes en ámbitos tales como políticas aduaneras y comercial, la política fiscal, las zonas francas, las políticas agrícolas y pesqueras, las condiciones de abastecimiento de materias primas y de bienes de consumo esenciales, las ayudas públicas y las condiciones de acceso a los fondos estructurales y a los programas horizontales comunitarios, teniendo en cuenta las características y exigencias especiales de las regiones ultraperiféricas, sin poner en peligro la integridad y coherencia del Ordenamiento jurídico comunitario, incluido el mercado interior y las políticas comunes.

III.4.4. *Régimen fiscal especial de Ceuta y Melilla*

Por sus particulares características, su ubicación aislada en el Norte de África y sus pequeñas dimensiones, ya desde su incorporación a la Corona de Castilla a ambas ciudades se les reconocieron singularidades fiscales¹⁴⁹.

Ceuta fue plaza portuguesa tras su conquista en agosto de 1415 durante el reinado de JUAN I DE PORTUGAL. En 1580 pasa a formar parte de la Corona de Castilla como consecuencia de la anexión de Portugal en tiempos del rey FELIPE II.

¹⁴⁸ El Régimen Específico de Abastecimiento fue creado mediante el Reglamento (CEE) 1601/1992, del Consejo. En la actualidad está regulado por el Reglamento (CE) 1454/2001, del Consejo, que derogó el de 1992 y por el Reglamento (CE) 20/2002, de la Comisión.

¹⁴⁹ Sobre la historia de la ciudad de Ceuta puede verse la obra, MASCARENHAS, J. de: *Historia de la ciudad de Ceuta: sus sucesos militares y políticos, memorias de sus santos y prelados y elogios de sus capitanes generales*, escrita en 1648, Lisboa, 1918. Y sobre la ciudad de Melilla, puede verse MIR BERLANGA, F.: *Resumen de la Historia de Melilla*, edit. Sociedad Pública V Centenario, Melilla, 1996.



El 1 de diciembre de 1640 aprovechando la circunstancia de que las tropas castellanas estaban luchando contra la insurgencia catalana, los portugueses se levantaron en armas y proclamaron rey a JUAN IV como legítimo soberano, que fue reconocido por todos los gobernadores de los territorios de ultramar a excepción de Ceuta.

El rey FELIPE IV en agradecimiento a su lealtad mantuvo el régimen de exención de los mantenimientos y a partir de 1644 se la declaraba exenta del pago del servicio de millones¹⁵⁰.

Por lo que respecta a la ciudad de Melilla, ésta se incorpora a la Corona de Castilla el 17 de septiembre de 1497 tras la conquista de la ciudad por PEDRO DE ESTUPIÑÁN, comendador de los Reyes Católicos.

La Constitución española de 1978 establece, en su Disposición Transitoria quinta, señala que:

“Las ciudades de Ceuta y Melilla podrán constituirse en Comunidades Autónomas si así lo deciden sus respectivos Ayuntamientos, mediante acuerdo adoptado por la mayoría absoluta de sus miembros y así lo autorizan las Cortes Generales, mediante una ley orgánica, en los términos previstos en el artículo 144.”

Por otra parte, el artículo 144. b) de la Constitución establece que las Ciudades de Ceuta y Melilla, sin dejar de ser Entidades locales, pueden dotarse de sendos Estatutos de Autonomía.

Y esto se ha producido.

En la actualidad, las ciudades de Ceuta y Melilla se rigen por sus respectivos Estatutos de Autonomía.

El Estatuto de Autonomía de Ceuta ha sido aprobado por Ley Orgánica 1/1995, de 13 de marzo.

El Estatuto de Autonomía de Melilla ha sido aprobado por la Ley Orgánica 2/1995, de 13 de marzo¹⁵¹.

Estamos ante dos entidades que se constituyen como Ciudades con Estatuto de Autonomía, pero no en Comunidades Autónomas, término que en ningún caso es utilizado.

La diferencia fundamental con las Comunidades Autónomas es que, si bien disfrutan de una Asamblea como órgano representativo, compuesta por veinticinco miembros elegidos directamente por los ciudadanos, ésta, a diferencia de los respectivos Parlamentos Autonómicos, carece de potestad legislativa, por lo que no puede aprobar normas con rango formal de ley.

Son, por tanto, órganos a los que sus Estatutos atribuyen el ejercicio de potestad normativa, pero esa facultad debe ser entendida como “potestad normativa reglamentaria” (art. 21. 2).

La consecuencia inmediata es que no pueden crear tributos ni establecer recargos sobre ellos, ni en general, asumir competencias normativas sobre regulación básica de tributos, en suma, no disponen de potestad tributaria en sentido estricto, ya que los que tengan deben ser establecidos por ley y ésta no puede ser otra que la Ley del Estado.

Por otra parte, el artículo 12. 1. j) de sus respectivos Estatutos asigna a sus respectivas Asambleas “la determinación y ordenación de sus recursos propios, de carácter tributario en los términos establecidos en el presente Estatuto”, a lo que hay que añadir lo dispuesto en el artículo 36, en el que se dice que entre los diferentes ingresos están “los rendimientos de sus propios tributos, que serán los previstos en la legislación del Estado para los municipios y provincias y en la disposición adicional segunda del presente Estatuto” (es decir, de cada uno de los Estatutos).

Dicha disposición, igual para ambos Estatutos, establece que “subsistirán las peculiaridades económico-fiscales existentes actualmente en la ciudad de Melilla (Ceuta), sin perjuicio de las

¹⁵⁰ LUXAN MELÉNDEZ, S. de: “Política Ceutí de FELIPE IV (1641-1644)”, *Revista Hispania*, núm. 132, 1976, pág. 182.

¹⁵¹ Cfr. HERNÁNDEZ LAFUENTE, A.: *Estatutos de Autonomía para Ceuta y Melilla*, edit. Algazara, Málaga 1995.

necesarias adaptación que hayan de realizarse derivadas de la vinculación de España a entidades supranacionales. Mediante Ley del Estado se actualizarán y garantizarán las peculiaridades del régimen económico y fiscal de Melilla (Ceuta).

Por último, el artículo 13 de ambos Estatutos dice que la respectiva “Asamblea podrá solicitar del Gobierno la adopción de un proyecto de ley o remitir a la Mesa del Congreso una proposición de ley, delegando ante dicha Cámara un máximo de tres miembros de la Asamblea encargada de su defensa”.

En consecuencia, como conclusión de todo ello, ha de decirse, cualquiera que sea la decisión que se adopte al respecto, que en ningún caso la ley que fije el alcance y condiciones de la cesión podrá contemplar la atribución de competencias normativas a Ceuta y Melilla en la regulación de elementos básicos del tributo¹⁵².

Finalmente, por lo que se refiere a las relaciones de Ceuta y Melilla con la Unión Europea, en estos momentos son marginales, por lo que además de lo señalado en líneas anteriores, fundamentalmente el de carecer de potestad legislativa, las confrontaciones con la Unión Europea prácticamente son inexistentes.

En efecto, el artículo 25 del Acta de Adhesión de España a las Comunidades Europeas especificaba que las ciudades de Ceuta y Melilla no forman parte del territorio aduanero europeo. Esto implica que a efectos aduaneros Ceuta y Melilla tienen el estatuto de “tercer país”, por lo cual los intercambios comerciales entre ambas ciudades y la Unión Europea están sujetos a la legislación europea sobre comercio exterior.

Por otra parte, la consideración especial de la situación socio-económica de estas ciudades desembocó en la aplicación de un sistema comercial-preferencial para ambas, definido en el Protocolo 2 del Acta de Adhesión.

Este sistema preferencial fue implementado en 1988 con el Reglamento CE 1135/88, que, a su vez, fue reemplazado por el Reglamento CE 82/2001.

En los momentos actuales los gobiernos ceutí y melillense proyectan solicitar el ingreso de ambas ciudades en la europea Unión Aduanera.

Es de esperar que al final se logre tal objetivo pues no hay razones que puedan impulsar ni al Consejo de Ministros de la Unión Europea ni a la Comisión Europea para negar a estas ciudades lo que ya se le concedió a Canarias en 1991, con lo que además lograrían mayor desarrollo económico y seguridad territorial.

¹⁵² Los rasgos más destacables del régimen fiscal especial, tanto de Ceuta como de Melilla, son: en la imposición directa: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: se aplica una deducción del 50 por 100 de la cuota correspondiente a los rendimientos obtenidos en Ceuta y Melilla; Impuesto sobre Sociedades: se aplica una bonificación del 50 por 100 de la cuota correspondiente a los rendimientos obtenidos en Ceuta y Melilla; Impuesto sobre el Patrimonio: se aplica una bonificación del 75 por 100 a la cuota correspondiente a bienes y derechos situados en Ceuta y Melilla; Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: se aplica una bonificación del 50 por 100 en la cuota cuando el causante es residente en Ceuta o Melilla, elevándose el porcentaje de bonificación al 99 por 100 cuando los causahabientes son el cónyuge, ascendientes o descendientes; Imposición indirecta: No se aplica el Impuesto sobre el Valor Añadido, aplicándose en su lugar el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación; De los Impuestos Especiales sólo se exigen el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, y de los Impuestos de Fabricación, el Impuesto Especial sobre la Electricidad, pero existe un gravamen complementario del Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación sobre las Labores del Tabaco y sobre el Carburante y los Combustibles. Todo ello, de conformidad con lo establecido en los preceptos y normas siguientes: artículo 159 del Real Decreto-Legislativo 2/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales; artículo 68. 4 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Modificación parcial de las Leyes de los Impuestos de Sociedades, de la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio; 33 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto-Legislativo 4/2004, de 5 de marzo; 33 del Impuesto sobre el Patrimonio, Ley 19/1991, de 6 de junio; 23 bis de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, Ley 29/1987, de 18 de diciembre; Ley 8/1991, de 25 de marzo, modificada por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, por la que se crea el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación; 2 y 3 de la Ley de Impuestos Especiales, Ley 38/92, de 28 de diciembre. Asimismo, de conformidad con lo establecido en el apartado 3, letra j) del artículo 6 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las Medidas Fiscales y Administrativas del nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, Ceuta y Melilla, tendrán asignado un Fondo de Suficiencia en el año base de 1999; asimismo, ambas Ciudades se integran plenamente en el mecanismo de los Fondos de Compensación Interterritoriales, de conformidad con lo establecido en la Ley 22/2001, de 27 de diciembre.

IV. CONCLUSIONES

Las principales conclusiones que podemos extraer de este trabajo son las siguientes:

Primera.—Nos encontramos ante un sistema tributario especialmente complejo, en el que hay que cohonestar la existencia de tres niveles de Gobierno y Administración en el ámbito del Estado español, existiendo a su vez, dentro del ámbito de las Comunidades Autónomas diversos regímenes especiales por razón del territorio, con la pertenencia de España a un especial Orden jurídico internacional: la Unión Europea.

Segunda.—En consecuencia, en el reparto de poderes fiscales, ha de tenerse en cuenta en el ámbito interno que la supremacía se residencia en el Estado, quien tiene la competencia del diseño general básico del sistema fiscal, y es el garante de los principios constitucionales básicos.

Tercera.—En este sentido, ha de tenerse en cuenta que los efectos divergentes y diferenciadores que puede acarrear la adopción de políticas fiscales propias por parte de las Comunidades Autónomas, sobre la base de su autonomía política, en general, y, financiera en particular, deben ser contrarrestadas por el principio de coordinación general competencia del Estado, y, más concretamente, por el ejercicio de su competencia material en el ámbito de la Hacienda general.

Las Comunidades Autónomas podrán realizar su actividad financiera pero sin obstaculizar la acción del Estado que detenta una posición de supremacía con el objeto de garantizar un desarrollo equilibrado entre todos los territorios, la unidad del sistema económico, la igualdad en el ejercicio de los derechos fundamentales básicos.

Cuarta.—Pero, también, el Estado está sujeto a límites en el ejercicio de su poder tributaria; límites derivados de la propia Constitución así como de la pertenencia a la Unión Europea.

Quinta.—El sistema de financiación establecido en la Constitución española es complejo pero abierto y flexible, lo que permite una gran variedad de modelos de financiación, si bien, debiéndose respetar los distintos límites y condicionamientos establecidos en la Comunidad Europea y en la Constitución española.

Sexta.—En consecuencia, un Estatuto de Autonomía no puede regular un sistema de financiación propia, pero sí adaptar su modelo a la estructura básica del Estado respetando los principios constitucionales señalados a tal efecto. Una Comunidad Autónoma, no puede jurídicamente obligar a modificar la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas ni suplantarla introduciendo cláusulas fiscales y/o financieras no acordes con ella.

Séptima.—A la vista de cuanto hemos indicado y por lo que concierne a la normativa interna, no comunitaria, dado que los límites en el ejercicio del poder impositivo de las Comunidades Autónomas están muy condicionados, la mejor forma de su ejercicio es buscar el consenso máximo posible en esta materia con el Estado. La colaboración y la cooperación inter-territoriales, basadas, obviamente en la lealtad constitucional e institucional, deben ser el objetivo a alcanzar. Pero cuando ello no sea posible por interferencias entre los diversos poderes territoriales no ha de olvidarse que la potestad de fijar las líneas básicas del sistema fiscal corresponde al Estado así como la potestad de coordinación.

Octava.—No hay ahora aquí tampoco que olvidar que en el ejercicio de la potestad tributaria de los distintos entes que la detentan han de observarse igualmente, como ya hemos señalado, los principios informadores en el ámbito fiscal de la Comunidad Económica Europea, en especial, los que constituyen el respeto a las libertades básicas fundamentales indicadas. Uno de los peligros del mercado único europeo es la aparición de procesos de competencia fiscal perniciosos entre los Estados miembros, de ahí la necesidad de sujeción rigurosa tanto por el Estado como por las Comunidades Autónomas de no utilizar sus potestades tributarias en dicho sentido de tal modo que la libre competencia no sea falseada ni por los distintos operadores económicos ni por los indicados entes territoriales.

Novena.—La existencia de regímenes fiscales especiales por razón del territorio, especialmente los regidos por el régimen de Convenio y de Concierto, en sí mismo ni vulneran la Constitución ni contradicen el Orden jurídico fiscal de la Comunidad Europea, eso sí, siempre que respeten los principios fiscales establecidos en uno y otro Ordenamiento, en particular, los principios de respeto al interés general, igualdad, no discriminación, solidaridad y libertad de empresa.

Décima.—Por último, ha de resaltarse que dada la estructura territorial adoptada por el legislador español, en la que son varios los entes que tienen potestad tributaria, si bien, con distinto alcance e intensidad, la presión fiscal resultante llega a ser agobiante, paliada, eso sí, por su creciente incumplimiento.

BIBLIOGRAFÍA Y JURISPRUDENCIA

- ALONSO GONZÁLEZ, L.; CORONA RAMÓN, J. F., y VALERA TABUEÑA, F.: *La armonización fiscal en la Unión Europea*, edit. Cedecs, Barcelona, 1997.
- APARICIO PÉREZ, A.: *La autonomía financiera de las regiones en Italia*, edit. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo, Oviedo, 1991.
- ARCOS LEÓN, B.: “La financiación de Navarra. El modelo de Convenio económico”, *Revista de Economía Pública*, núm. 13.
- CALDERÓN CARRERO, J. M.; CARMONA FERNÁNDEZ, N.; MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., y TRAPÉ VILADOMAT, M. (coord. CARMONA FERNÁNDEZ, N.): *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, edit. CISS, Bilbao, 2007.
- CANDELA RAMOS, R.: “Inquietudes y/o dudas que suscita la Ley 19/2003 sobre régimen jurídico de los movimientos de capitales y medidas de prevención del blanqueo de capitales”, *Temas Tributarios de Actualidad*, núms. 25-27, septiembre, 2003.
- CARBALLO COTANDA, A.: *Canarias, región polémica*, Ediciones Idea, Santa Cruz de Tenerife, 2003.
- CÁRDENAS ORTIZ, R.: “Las ayudas de Estado. El Derecho comunitario”, *Investigaciones jurídicas*, núm. 3, 2003, edit. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003.
- CARRO MARTÍNEZ, A.: “La Unión Europea y el principio de subsidiariedad”, *Revista de Administración Pública*, núm. 126, año, 1991.
- CARTOU, L.: *Droit Fiscal International et Européenne*, edit. Dalloz, 1981, París.
- CASS, D.: “The word that saves Maastricht? The principle of subsidiarity and the division of powers within the European Community”, *Common Market Law Review*, núm. 6, año 1992.
- CASSESE, S.: “Il finanziamento della regioni: aspetti costituzionali”, en VV. AA.: *Problemi economici e finanziari delle regioni*, Società Editrice Vita e Pensiero, Milano, 1966.
- CAZORLA PRIETO, L. M.: “Comentario al artículo 133 de la Constitución”, en *Comentarios a la Constitución*, edit. Civitas, Madrid, 1985.
- CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. y MESA GONZÁLEZ, M.^a J.: “Comunidad Autónoma de Canarias”, *Tributos Locales y Autonómicos*, edit. Federación Española de Municipios y Provincias y Thomson/Aranzadi, Madrid, 2006.
- COMISIÓN DE LA COMUNIDAD EUROPEA en sesión de 14 de marzo de 2000. COM (2000) 114, final, Bruselas.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento Tributario Español, I*, edit. Civitas, Madrid, 1985.
- DE GOROSÁBEL, P.: “Noticia de las cosas memorables de Guipúzcoa”, *Gran Enciclopedia Vasca*, Bilbao, 1972, III.
- DEL BURGO TAJADURA, J.: *Curso de Derecho Foral Público de Navarra*, edit. Aranzadi, Pamplona, 1996.
- DE MITA, E., “Autonomia finanziaria e potestà tributaria delle regioni a statuto normale”, en VV. AA.: *Problemi economici e finanziari delle regioni*, Società Editrice Vita e Pensiero, Milano, 1966.

- DÍAZ DE SARRALDE, S.; TRÁNCHEZ, M., y TORREJÓN, L.: “La capacidad normativa en los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas: situación actual y vías de reforma”, *Análisis Local*, núm. 65, año 2006.
- DÍEZ HOCHLEITNER, J.: “La reforma institucional de las Comunidades Europeas acordada en Maastricht”, *Gaceta Jurídica de la CE y de la competencia*, D-18, año 1992.
- DÍEZ MORENO, F.: *Manual de Derecho de la Unión Europea*, edit. Civitas, Madrid, 2005.
- ENTRENA CUESTA, R.: “Comentario al artículo 2 de la Constitución española”, en *Comentarios a la Constitución*, edit. Civitas, Madrid, 1985.
- FALCÓN Y TELLA, R.: *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, edit. Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense y Editorial Civitas, Madrid, 1988.
- FERNÁNDEZ AMOR, J. A.: “Jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre financiación autonómica”, *Revista catalana de dret públic*, núm. 32, año 2006.
- FERNÁNDEZ FARRERES, G.: *El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad Europea*, edit. Civitas, Madrid, 1993.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Los derechos históricos de los territorios forales. Bases constitucionales y estatutarias de la Administración foral vasca*, edit. Civitas/Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1985.
- GARCÍA PRATS, F. A.: “La Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea y el artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (De la asunción del principio de capacidad económica como principio del Ordenamiento comunitario)”, Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 117, año 2003.
- “Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (II): política comunitaria con incidencia sobre el Derecho financiero”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 260/2001, edit. Edersa, Madrid, 2001.
- Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*, OCDE, París, 1998.
- HAUPTMANN, J. M.: “Article 73 C”, en *Traité sur l’union Européen, commentaire article per article*, a cargo de CONSTANTINESCO, V.; KOVAR, R., y SIMON, D., ed. Economica, París.
- HERNÁNDEZ LAFUENTE, A.: *Estatutos de Autonomía para Ceuta y Melilla*, edit. Algazara, Málaga, 1995.
- HITIRIS, T. y VALLÉS, J.: *Economía de la Unión Europea*, Prentice Hall, Madrid, 1999.
- LASARTE ÁLVAREZ, J.: *Financiación autonómica. Dos Estudios*, edit. Comares, Granada, 2004.
- LELAKIS, V.: “La libre circulation des capitaux au sein de la Communauté”, *Revue du Marché Unique Européenne*, núm. 1, año 1991.
- LIÑÁN NOGUERAS, D.: “En Consejo Europeo y la estructura institucional comunitaria”, *Revista de Instituciones Europeas*, núm. 2, año 1984.
- LOZANO SERRANO, C.: “La Hacienda Municipal en la Constitución española”, en *Hacienda Pública Española*, núm. 60, año 1976.
- LUXAN MELÉNDEZ, S. de: “Política Ceutí de FELIPE IV (1641-1644)”, *Revista Hispania*, núm. 132, 1976.
- MANGAS MARTÍN, A.: “El Tratado de la Unión Europea: Análisis de su estructura”, *Gaceta Jurídica de la CE*, D-17, año 1992.
- MARTÍN REBOLLO, L.: “Estudio Preliminar a los Tratados Europeos”, en *Leyes Administrativas*, edit. Aranzadi, Navarra, 2000.
- MARTÍN LÓPEZ, J.: *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, edit. Tirant lo Blanch, Valencia, 2006.
- MARTÍNEZ DÍEZ, G.: *Fueros sí, pero para todos. Los Conciertos Económicos*, editoriales Alce y Silos, Valladolid, 1976.
- MORTATI, C.: *Istituzioni di diritto pubblico*, edit. Cedam, Padova, 1976, tomo II.

Neumark Report, The EEC Reports on Tax Harmonization (The Report of the Fiscal and Financial Committee and The Reports of the Subgrupo A, Band C), Ámsterdam, 1963. Existen varias traducciones al español, entre ellas la publicada en *Documentación Económica*, con el título "Informe del Comité Fiscal y Financiero de la C. E. E. (Informe Neumark)", núm. 53, año 1965.

NIETO SOLÍS, J. A.: *Fundamentos y Políticas de la Unión Europea*, edit. Siglo Veintiuno, Madrid, 1995.

OLESTI RAYO, A.: *Los principios del Tratado de la Unión Europea. Del Tratado de Maastricht al Tratado de Ámsterdam*.

ORÓN MORATAL, G.: "Las diferencias tributarias de carácter interno ante la Unión Europea", *Revista Impuestos*, núm. 24, año 1995, La Ley, Madrid, 1995.

Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report, OCDE, París, 2001.

REGISTRO DE ECONOMISTAS ASESORES FISCALES (REAF) (2006): *Panorama de la Fiscalidad Autonómica*, V edición.

— (2007): *Panorama de la Fiscalidad Autonómica*, VI edición.

Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF) (2008): *Panorama de la Fiscalidad Autonómica*. VII Edición.

RODRÍGUEZ BEREJO, A.: *Introducción al Derecho Financiero*, edit. Tecnos, Madrid, 1976.

SHOUP, C. (ed.): *Fiscal Harmonization in Common Markets*, Columbia University Press, New York, 1967.

SIMÓN ACOSTA, E.: "Fuentes de ingresos en los regímenes forales", *Manual General de Derecho Financiero*, tomo IV, Hacienda Autonómica General y Foral, edit. Comares, Granada, 1998.

TESAURO, G.: *Diritto comunitario*, edit. Cedam, Padova, 2001.

The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report, OCDE, París, 2004.

TORRES UGENA, N. y otros: *Instituciones de Derecho Comunitario*, edit. Tirant lo Blanch, Valencia, 2006.

TOTH, A. G.: *The Oxford Encyclopedia of European Community Law*, vol. I: Institucional Law, Clarendon Press, Oxford, 1990.

UCKMAR, V.: "Influencia del domicilio, de la residencia y de la nacionalidad en el Derecho tributario", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 24, año 1956.

USUNÁRIZ GARAYOA, J. M.: *Historia breve de Navarra*, edit. Sílex, Madrid, 2006.

VARIOS AUTORES: *Informe sobre la Reforma del Sistema de Financiación Autonómica*. Informe Elaborado por la Comisión para el Estudio y Propuesta de un Nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas aplicable a partir de 2002, edit. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002.

VILLAR EZCURRA, M.: "Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 3 de febrero de 2000, caso Charalampos Dounias y Ypourgou Oikonomikon, asunto C-228/98", en *Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Años 2000-2001*, edit. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: *El Derecho Financiero en los Tratados de la Unión Europea*, edit. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007.

ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: "Reseña de jurisprudencia: Hacienda General y autonomía financiera", *Palau*, núm. 3, 1987.

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES

Sentencia del Tribunal de Justicia de 5 de febrero de 1963, asunto 26/62, caso *Van Gend & Loos*.

Sentencia de 10 de octubre de 1974, asunto 34/73, caso *Variola, Rec.*, p. 981.

Sentencia de 3 de abril de 1968, asunto 28/67, caso *Molkerei-Zentrale Westfalen/Lippe GmbH/Hauptzollamt Pederborn*.

Tribunal de 24 de octubre de 1996, asunto C-72/95, caso *Kraaijeveld*.

Sentencia de 15 de junio de 1964, asunto 6/64, caso *Flaminio Costa/ENEL*.

Sentencia de 9 de marzo de 1978, asunto 106/77, caso *Simmenthal*.

Sentencia de 4 de abril de 1974, asunto 167/73, caso *Comisión v. Francia*.

Sentencia de 6 de mayo de 1980, asunto 102/79, caso *Comisión v. Bélgica*.

Sentencia de 11 de abril de 1978, asunto 100/77, caso *Comisión v. Italia*.

Sentencia de 3 de julio de 1974, caso *Casagrande*, asunto 9/74.

Sentencia de 14 de febrero de 1995, caso *Schumacker*, asunto C-279/93.

Sentencia de la Comunidad Europea de 27 de junio de 1996, caso *Asscher*, asunto C-107/94.

Sentencia de 11 de marzo de 2004, caso *Lasteyrie du Saillant*, asunto 9/02.

Sentencia de 24 de noviembre de 1993, caso *Keck*, asuntos acumulados C-267/91 y C-268/91.

Sentencia de 7 de marzo de 1990, caso *Krant*, asunto C-69/88.

Sentencia de la Comunidad Europea de 23 de noviembre de 1978, caso *Thompson*, asunto 7/78.

Sentencia de 11 de noviembre de 1981, caso *Casati*, asunto 203/80.

Sentencia de 14 de febrero de 1995, caso *Schumacker*, asunto C-279/93.

Sentencia de la Comunidad Europea de 27 de junio de 1996, caso *Asscher*, asunto C-107/94.

Sentencia de 11 de marzo de 2004, caso *Lasteyrie du Saillant*, asunto 9/02.

Sentencia de 20 de febrero de 1979, caso *Rewe-Zentral Ag*, asunto 120/78.

Sentencia de 13 de noviembre de 2003, asunto C-209/01, caso *Schilling*.

Sentencia de 3 de febrero de 2000 caso *Charalampos Dounias y Ypourgou Oikonomikon*, asunto C-228/98.

Sentencia de 18 de diciembre de 2007, caso *Skattverket*, asunto C-101/05.

Sentencia de 8 de noviembre de 2007, caso *Amurta SGPS*, asunto C-379/05.

Sentencia de 25 de enero de 2007, caso *Vestre Landsret*, asunto C-370/05.

Sentencia de 27 de junio de 1996, caso *Reisebüro Broede*, asunto C-3/95.

Sentencia de 16 de julio de 1998, caso *Rui Alberto Pereira Roque*, asunto C-171/96.

Sentencia de 14 de septiembre de 2006, caso, *Centro di Musicología Walter Stauffer c. Finanzamt München für Körperschaften*, asunto C-386/04.

Sentencias de 23 de febrero de 1961, caso *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad de la Comunidad Económica del Carbón y del Acero*, asunto 30/59.

Sentencia de 15 de marzo de 1994, caso *Banco Exterior de España/Ayuntamiento de Valencia*, asunto C-387/92.

Sentencia de 6 de septiembre de 2006, caso *Portugal/Comisión*, asunto C-88/03.

Sentencia de 11 de septiembre de 2008, asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06.

Sentencia de 11 de noviembre de 2004, caso *Daewoo Electronics Manufacturing España, S. A y Diputación Foral de Álava/Comisión*, asuntos acumulados C-183/02 y C-187/02.

Sentencia de 11 de noviembre de 2004, caso *Ramondín, S. A, Ramondín Cápsulas, S. A. y Diputación Foral de Álava/Comisión*, asuntos acumulados C-186/02 y C-188/02.

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE PRIMERA INSTANCIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

Sentencia de 23 de octubre de 2002.

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE ESPAÑA

Sentencia 6/1981, de 16 de marzo.
Sentencia 10/1983, de 21 de febrero.
Sentencia 4/1981, de 2 de febrero.
Sentencia 6/1981, de 2 de febrero.
Sentencia 37/1987, de 26 de marzo.
Sentencia 186/1993, de 7 de junio.
Sentencia 27/1987, de 27 de febrero.
Sentencia 32/1981, de 28 de julio.
Sentencia 163/1994 de 26 de mayo.
Sentencia 35/1982, de 14 de julio.
Sentencia 64/1990, de 5 de abril.
Sentencia 179/1985, de 19 de diciembre.
Sentencia 14/1986, de 31 de enero.
Sentencia 37/1987, de 26 de marzo.
Sentencia 96/1990, de 24 de mayo.
Sentencia 40/1998, de 19 de febrero.
Sentencia 65/1998, de 18 de marzo.
Sentencia 76/1983, de 5 de agosto.
Sentencia 6/1983, de 4 de febrero.
Sentencia 179/1985, de 19 de diciembre.
Sentencia 185/1995, de 14 de diciembre.
Sentencia 233/1999, de 16 de diciembre.
Sentencia 19/1987, de 17 de febrero.
Sentencia 6/1983, de 4 de febrero.
Sentencia 181/1988, de 13 de octubre.
Sentencia 1/1982, de 20 de enero.
Sentencia 57/1983, de 28 de junio.
Sentencia 179/1987, de 12 de noviembre.
Sentencia 96/1990, de 24 de mayo.
Sentencia 45/1991, de 24 de mayo.
Sentencia 237/1992, de 15 de diciembre.
Sentencia 14/1986, de 3 de enero.
Sentencia 63/1986, de 21 de mayo.
Sentencia 181/1988, de 13 de octubre.
Sentencia 201/1988.
Sentencia 13/1992, de 6 de febrero.
Sentencia 49/1995, de 16 de febrero.
Sentencia 37/1987, de 26 de marzo.

Sentencia 186/1993, de 7 de junio.
Sentencia 289/2000 de 30 de noviembre.
Sentencia 37/1981 de 16 de noviembre.
Sentencia 179/1985, de 19 de diciembre.
Sentencia 87/1987, de 2 de junio.
Sentencia 150/1990, de 4 de octubre.
Sentencia 88/1986.
Sentencia 96/2002, de 25 de abril.
Sentencia 74/2000, de 16 de marzo.
Sentencia 135/1992, de 5 de octubre.
Sentencia 68/1996, de 18 de abril.
Sentencia 75/1989.
Sentencia 14/1986, de 31 de enero.
Sentencia 123/1984, de 18 de diciembre.
Sentencia 76/1988, de 26 de abril.
Sentencia 11/1984, de 2 de febrero.
Sentencia 103/1983, de 22 de noviembre.
Sentencia 104/1983, de 23 de noviembre.
Sentencia 159/1997, de 2 de octubre.
Sentencia 75/1983, de 3 de agosto.
Sentencia 209/1988, de 10 de noviembre.
Sentencia 52/1987, de 7 de mayo.
Sentencia 49/1985, de 28 de marzo.
Sentencia 181/2000, de 28 de junio.
Sentencia 27/1981, de 2 de julio.
Sentencia 150/90, de 4 de octubre.
Sentencia 233/1999, de 16 de diciembre.
Sentencia 27/1981, de 20 de julio.
Sentencia 19/1987, de 17 de febrero.
Sentencia 150/1990, de 4 de octubre.
Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre.
Sentencia 96/2002, de 25 de abril.
Sentencia 35/1984, de 13 de marzo.
Sentencia 18/1986, de 6 de febrero.

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO DE ESPAÑA

Sentencias de 22 de octubre de 1998.
Sentencia de 3 de noviembre de 2004.
Sentencia de 9 de diciembre de 2004.

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

2000

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.
Autores: M.^a Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.
Autores: Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

2001

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.
Autor: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.
Autores: Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).
Autor: Área de Sociología Tributaria.

2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.
Autor: Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.
Autores: José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.
Autor: Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.
Autor: Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.
Autora: Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.
Autores: Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.
Autores: M.^a Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.
Autores: Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct tax incentives for R&D investment in Spain.
Autores: Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.
Autores: Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.
Autor: Rafael Cosín Ochaita.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).
Autora: M.^a Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.
Autores: Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.
Autor: José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.
Autores: Javier Martín Fernández y M.ª Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.
Autor: Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.
Autora: Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.
Autor: Emilio Albi Ibáñez.

2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.
Autora: Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.
Autores: Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.
Autores: Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).
Autoras: Rocío Sánchez Lissén y M.ª José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.
Autores: Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.
Autor: Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.
Autora: Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.
Autores: Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.
Autor: Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.
Autor: Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.
Autor: Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.
Autores: Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.
Autora: Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.
Directores: Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.
Autores: Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.
Autores: Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.
Autores: Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.
Autor: José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autor: Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.
Autores: María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.
Autor: Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).
Autores: Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)
Autor: Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.
Autores: José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.
Autor: Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.
Autor: Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.
Autores: M.^a del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.
Autores: Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.
Autor: Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.
Autora: Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.
Autor: Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.
Autores: José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.
Autor: Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.
Autor: Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos de la Unión Europea.
Autores: Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.
- 16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.
Autores: Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.
- 18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.
Autora: M. Carmen Moreno Moreno
- 19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.
Autora: María Cadaval Sampedro.
- 20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.

- 21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe "Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)".
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.
Autores: José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.
- 23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.
Autor: Ernesto García Sobrino.
- 24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.
Autores: Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.
- 25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 27/04 Distribución de la renta y crecimiento.
Autor: Miguel Ángel Galindo Martín.
- 28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.
Autores: Joost Heijs, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.
- 29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.
Autor: Joaquín Pérez Huete.
- 30/04 La fiscalidad del seguro individual.
Autora: Roberta Poza Cid.

2005

- 1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución.
Autor: Francisco Poveda Blanco.
- 5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.
Autor: Antonio Fonfría Mesa.
- 6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autores: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.
Autor: Fernando Rodrigo Saucó.
- 8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.
Autor: Félix Alberto Vega Borrego.
- 9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 13/05 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 14/05 Income taxation: a structure built on sand.
Autor: John Prebble.
- 15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, María Antiquera Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarralde Míguez.
- 16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.
Autores: Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.
Autora: Nuria Puebla Agramunt.
- 18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 19/05 El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España.
Autora: Cristina de León Cabeta.

- 20/05 La liquidación del sistema de financiación autonómico en 2003 y el sistema de entregas a cuenta.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 21/05 Energy taxation in the European Union. Past negotiations and future perspectives.
Autor: Jacob Klok.
- 22/05 Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 23/05 La fiscalidad internacional del comercio electrónico.
Autor: Francisco José Nocete Correa.
- 24/05 La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autora: Susana Bokobo Moiche.
- 25/05 Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado.
Autores: Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina.
- 26/05 La relación entre el *cash flow* y la oferta monetaria: el caso de algunos países de la Unión Europea.
Autores: Miguel Ángel Galindo Martín, Agustín Álvarez Herranz y María Teresa Méndez Picazo.
- 27/05 Una aproximación al sistema fiscal del antiguo régimen. La recaudación de tributos en ferias y mercados en Castilla en el siglo XVIII.
Autora: María del Mar López Pérez.
- 28/05 Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 29/05 La educación fiscal en España.
Autoras: M.^a Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.^a Luisa Valdenebro.
- 30/05 La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único.
Autor: Teodoro Cordón Ezquerro.

2006

- 1/06 El Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 2/06 Principales características del gravamen del beneficio de la PYME en otros países de la Unión Europea.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 3/06 Política fiscal y capital social.
Autora: María Soledad Castaño Martínez.
- 4/06 Panorámica de la Formación Continua en España.
Autora: María José Martín Rodrigo.
- 5/06 Alta dirección en la Administración Pública. ¿Política de género? Buscando caminos
Autores: M.^a José Llombart Bosch, Milagro Montalvo Santamaría, Victoria Galera Vega y Ana Aguado Higón.
- 6/06 La influencia de la fiscalidad en las distintas formas de inversión bursátil. Informe.
Autor: César García Novoa.
- 7/06 Códigos de conducta en el orden tributario.
Autores: José A. Rozas Valdés, Montserrat Casanella Chuecos y Pablo García Mexía.
- 8/06 Previsiones financieras de las Comunidades Autónomas para 2006.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 9/06 El empresario en el futuro económico onubense.
Autores: Emilio Fontela, Joaquín Guzmán, Manuela S. de Paz y María de la O Barroso.
- 10/06 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2005.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 11/06 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2006.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 12/06 Delitos contra el patrimonio cultural, especial estudio de contrabando de patrimonio histórico artístico.
Autor: Gonzalo Gómez de Liaño Polo.
- 13/06 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
Autores: J. Antonio Rodríguez Ondarza y Javier Galán Ruiz.
- 14/06 Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Marta Jorge García-Inés y Santiago Álvarez García.
- 15/06 La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español.
Autor: Carlos María López Espadafor.
- 16/06 El régimen tributario de la sociedad europea.
Autora: María Teresa Soler Roch.
- 17/06 Las subvenciones en el IVA, consecuencias de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 18/06 Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal.
Autor: Fernando Serrano Antón.

- 19/06 La expansión y control del fenómeno de los *tax shelters* en Estados Unidos.
Autor: Ubaldo González de Frutos.
- 20/06 La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 21/06 Fiscalidad y desarrollo.
Autores: Carlos Garcimartín, José Antonio Alonso y Daniel Gayo.
- 22/06 El régimen fiscal de las “economías de opción” en un contexto globalizado.
Autor: José Luis Pérez de Ayala.
- 23/06 La opinión pública hacia la Hacienda Pública: una revisión de la moderna teoría positiva.
Autor: José Luis Sáez Lozano.
- 24/06 Planificación fiscal internacional a través de sociedades *holding*.
Autor: José Manuel Almudí Cid.
- 25/06 El gasto público en educación 2000-2004: un análisis por Comunidades Autónomas.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz y Carmen Mitxelena Camiruaga.
- 26/06 Liquidación del sistema de financiación autonómico en 2004 y el sistema de entregas a cuenta.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz, Miguel Ángel García Díaz y Ana Herrero Alcalde.
- 27/06 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autores: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 28/06 *Trust* e instituciones fiduciarias. Problemática civil y tratamiento fiscal.
Autores: Sergio Nasarre Aznar y Estela Rivas Nieto.
- 29/06 La muestra de declarantes de IRPF de 2003: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Pérez y María Antiqueira Pérez
- 30/06 Cohesion policy reform: the implications for Spain.
Autores: Douglas Yuill, Carlos Méndez, Fiona Wishlade, Encarnación Murillo y María Jesús Delgado.

2007

- 1/07 El gravamen múltiple de los beneficios societarios. Tributación de accionistas.
Autor: Emilio Albi.
- 2/07 Fiscalidad de instrumentos financieros derivados. Una revisión comparada.
Autor: Pablo A. Porporatto.
- 3/07 Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho Tributario Global.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 4/07 ¿Es válido el Modelo de Armonización Fiscal de la Unión Europea para la integración en América Latina?
Autores: Domingo Carbajo Vasco, Darío González y Pablo Porporatto.
- 5/07 El Reino Unido y Francia: dos modelos recientes de reforma presupuestaria.
Autor: José Caamaño Alegre.
- 6/07 La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 7/07 Globalización y Derecho Tributario: el impacto del Derecho Comunitario sobre las cláusulas antielusión / abuso del Derecho interno.
Autor: Adolfo J. Martín Jiménez.
- 8/07 Las consecuencias fiscales de la globalización.
Autores: Manuel Gutiérrez Lousa y José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 9/07 Alternativas de integración IRPF-IS para evitar la doble imposición de dividendos en el contexto actual.
Autor: Lorenzo Gil Maciá.
- 10/07 Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado.
Autor: Carlos Rivas Sánchez.
- 11/07 Intangibles y precios de transferencia. A propósito de la Section 482 del IRC y la nueva reglamentación 2007 del Tesoro de los EE UU.
Autor: Tulio Rosembuj.
- 12/07 La nueva configuración del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 13/07 Sistemas fiscales y saldos presupuestarios en los países de la ampliación: ¿existe convergencia con los países de la UE15?
Autora: Marta Pérez Garrido.
- 14/07 Sistemas fiscales en América central y República Dominicana.
Autores: Santiago Díaz de Sarralde, Carlos Garcimartín y Juan Carpizo.
- 15/07 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2007.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 16/07 Gasto sanitario público territorializado en España y sus fuentes de financiación.
Autora: Ángela Blanco Moreno.
- 17/07 Los Impuestos de Salida y el Derecho Comunitario Europeo a la luz de la Legislación Española.
Autores: Adolfo Martín Jiménez y José Manuel Calderón Carrero.

- 18/07 La tributación del ahorro en el nuevo IRPF.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 19/07 La calificación jurídica de las operaciones vinculadas, en la imposición directa, según la modificación realizada por la Ley 36/2006, de Prevención del Fraude Fiscal.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 20/07 Una valoración del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.
Autores: Santiago Álvarez García y Marta Jorge García-Inés.
- 21/07 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2006.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/07 El mercado inmobiliario: instituciones de inversión colectiva, entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y una aproximación a los REIT.
Autora: Isabel Juliani Fernández de Córdoba.
- 23/07 The financing of the infrastructures in developing oil producing countries: problems and solutions.
Autora: Belén García Carretero.
- 24/07 Puesta en circulación del euro e inflación: el antagonismo entre percepción y medición de la inflación en la eurozona.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 25/07 La muestra de declarantes del IRPF de 2004: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez y Alfredo Moreno Sáez.
- 26/07 Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de Prevención del Fraude Fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo.
Autor: Santos de Gandarillas Martos.
- 27/07 Problemática de la incorporación al ordenamiento español de prestaciones patrimoniales públicas creadas por el derecho comunitario: especial referencia a la obligación de entrega de derechos de emisión de CO₂.
Autores: Adela Aura y Larios de Medrano, Iñaki Bilbao Estrada y Joaquín Marco Marco.
- 28/07 Una buena estadística pública como medio para reorientar todas las políticas públicas hacia la igualdad.
Autora: María Pazos Morán.
- 29/07 La racionalización de la actuación administrativa en el ordenamiento jurídico italiano: el modelo de la gestión pública por resultados.
Autora: Ximena Lazo Vitoria.
- 30/07 Las organizaciones no gubernamentales en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
Autores: Susana Bokobo Moiche y Alejandro Blázquez Lidoy.

2008

- 1/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 1.ª).
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 2/08 Política, estructura e instrumentos para la asistencia al contribuyente.
Autor: Alan Augusto Peñaranda Iglesias.
- 3/08 La idoneidad de la cuantía de los límites fiscales y financieros así como de las distintas formas de cobro de las prestaciones en los Planes de Pensiones: Análisis comparativo de la reforma propuesta y de la regulación preexistente.
Autores: Miryam de la Concepción González Rabanal y Luis María Sáez de Jáuregui Sanz.
- 4/08 Precios de transferencia. Los acuerdos de costes.
Autor: Tulio Rosembuj.
- 5/08 Operaciones vinculadas en el IVA: régimen comunitario y experiencias comparadas.
Autora: Antonia Jabalera Rodríguez.
- 6/08 Estudio de las operaciones realizadas entre casa central y establecimientos permanentes.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 7/08 Un mecanismo de incentivos para la cobertura de riesgo regulatorio en concesiones de infraestructuras.
Autor: Carlos Contreras Gómez.
- 8/08 Comentarios a la liquidación del sistema de financiación autonómico en el ejercicio 2005.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 9/08 Control de operaciones financieras. Experiencias de Iberoamérica y España.
Autores: Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto.
- 10/08 La Ley 8/2007 de Suelo y el Catastro Inmobiliario.
Autores: Beatriz Maseda Balaguer y Francisco José Coll Almela.
- 11/08 IV Jornada metodológica *Jaime García Añoveros*. La reforma de la financiación autonómica en el marco de los nuevos Estatutos.
Autor: Varios autores.
- 12/08 La tributación indirecta del contrato de concesión de obras públicas a la luz de la Ley 30/2007, de Contratos del Sector Público, y de la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos.
Autor: José Manuel Almudí Cid.
- 13/08 La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirla.
Autor: Miguel Ángel Aquino.
- 14/08 Armonización tributaria en el MERCOSUR.
Autor: Miguel Ángel Aquino.

- 15/08 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2007.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 16/08 La coordinación del régimen de comercio de derechos de emisión y los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas: ¿un supuesto de Ayuda de Estado ilegal no compatible?
Autores: Álvaro Antón Antón e Iñaki Bilbao Estrada.
- 17/08 Liquidación del Sistema de Financiación Autonómico en el ejercicio 2006.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 18/08 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2008 y evolución de su deuda.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 19/08 Elementos adicionales de análisis en materia de no autoincriminación tributaria.
Autor: J. Alberto Sanz Díaz-Palacios.
- 20/08 El impacto de la Ley de la Dependencia en las rentas de los usuarios mayores de 65 años: incidencia del copago.
Autora: Julia Montserrat Cordoniu
- 21/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 2.ª contabilidad de sociedades)
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 22/08 Modificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).
Autor: J. Javier Pérez-Fadón Martínez.
- 23/08 Estudio sobre la organización y situación actual del sector de la industria de la construcción y expectativas del mismo ante el cambio del ciclo económico.
Autor: Rafael Candel Comas.
- 24/08 La nueva Ley del Suelo (Ley 8/2007, de 28 de mayo). Cuestiones técnicas, económicas, fiscales y territoriales. La valoración de las expropiaciones.
Autor: Rafael Candel Comas.
- 25/08 Un análisis sobre el enfoque autorizado de la OCDE para la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes.
Autor: Ignacio Luis Gómez Jiménez.
- 26/08 Descentralización fiscal y disciplina presupuestaria: lecciones para España de la experiencia comparada.
Autora: Pilar Sorribas Navarro.
- 27/08 Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las Administraciones Tributarias en la lucha contra el fraude fiscal.
Autora: Luz Ruibal Pereira.
- 28/08 Las disposiciones de naturaleza tributaria en el nuevo Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea y su incidencia en el Sistema impositivo español.
Autor: Carlos María López Espadafor.
- 29/08 La descentralización del ingreso fiscal en América Latina.
Autores: Viviana Durán y Norberto Agulleiro.
- 30/08 Descentralización en América Latina. Estudio de caso.
Autores: Carolina Mejía y Orazio Atanasio.

2009

- 1/09 Del Plan 1990 al nuevo Plan de Contabilidad: ajustes de primera aplicación y sus efectos en el Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 2/09 *Foro Sainz de Bujanda: Ley General Tributaria y Derecho Comunitario.*
Autor: Varios autores.
- 3/09 Una aproximación a las principales cuestiones derivadas de la fiscalidad del comercio electrónico.
Autor: Juan Calvo Vérguez.
- 4/09 Hacienda Pública y Derecho Tributario. El Derecho Tributario: el Tributo.
Autor: Bernardo Lara Berrios.
- 5/09 Viabilidad y efectos del uso de instrumentos fiscales en la política de residuos en España.
Autor: Miguel Buñuel González.
- 6/09 Incidencia de la normativa fiscal europea en la fiscalidad española: especial referencia a la autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas.
Autores: Antonio Aparicio Pérez y Santiago Álvarez García.