
EL SISTEMA EUROPEO DE FUENTES

Alonso García, Ricardo y Andrés Sáenz de Santa María, Paz

Fundación Coloquio Jurídico Europeo
Madrid, 2022, 223 págs.

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.23.2.7>

El Derecho tributario de los Estados miembros lleva décadas siendo objeto de una cada vez mayor aproximación, bien a través de la armonización positiva, bien a través de la armonización negativa llevada a cabo por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE).

En este contexto, no solo es importante conocer el Derecho tributario “material” de la UE, sino que es esencial conocer los fundamentos básicos del sistema de fuentes de la UE en cuanto que integra el Derecho “formal” y cauce de creación de aquel.

Por ello, se hace especialmente útil la obra titulada *El sistema europeo de fuentes*, publicada por la Fundación Coloquio Jurídico Europeo (Madrid, 2022) y cuyos autores, los profesores Ricardo Alonso García y Paz Andrés Sáenz de Santa María, han sabido aunar el brillante rigor jurídico que les caracteriza con un tono didáctico, sobre todo para juristas no especializados en el Derecho Constitucional de la UE, infrecuente en trabajos de tan elevado rigor.

No estamos ante un manual sobre el sistema de fuentes de la UE. Tampoco estamos ante un estudio minucioso y profundo de determinados problemas de esta rama del Derecho. Estamos ante una obra que brinda al lector un repaso por los principales problemas del Derecho Constitucional europeo a través de un recorrido por las principales sentencias del TJUE. Todo ello sin dejar de lado la necesaria crítica por parte de los autores a las soluciones dadas por el TJUE a dichas “sombras, lagunas e imperfecciones”, así como las igualmente necesarias propuestas interpretativas.

Esta obra tiene la gran virtud de abrir una puerta al sistema de fuentes para quienes transitamos otras áreas del Derecho, facilitando una lectura ágil propiciada por la ausencia de notas a pie de página y referencias bibliográficas. La obra está dividida en dos grandes bloques. El primero y más extenso, núcleo principal de la obra y a cargo del profesor Alonso, realiza un repaso crítico a las principales “sombras, lagunas e imperfecciones” del sistema europeo de fuentes. El segundo bloque, denominado “Variaciones”, a cargo de la profesora Andrés, es una contraposición de las ideas recogidas en el primer bloque con la finalidad de complementar las posturas del profesor Alonso, lo que enriquece la obra.

Una cuestión de relevancia capital en el Derecho tributario es el del valor de los principios generales del derecho de la UE. Tal y como señala el profesor Alonso en la obra, son principios que preexisten al propio Derecho. No obstante, el TJUE parece desconocer la naturaleza de tales principios cuando, tal y como señala el autor, centra erróneamen-

te el debate en determinar si tales principios tienen o no rango constitucional. Así, en los asuntos *NCC Construction Danmark* y *Audiolux*, el TJUE niega el rango constitucional, y por tanto su eficacia directa, a los principios de neutralidad fiscal y protección de los accionistas minoritarios, respectivamente, bajo el argumento de que necesitan de una especificación y desarrollo legislativos mediante normas de Derecho derivado (1). Esta afirmación, sostiene el autor, es confusa ya que en la medida en que los principios generales del Derecho se caracterizan por su preexistencia al Derecho, habría bastado con negar dicha preexistencia y su condición de tales, «de manera que su reconocimiento tendría que venir, necesariamente, de la mano del legislador».

Esta condición de preexistentes que, como bien resume el profesor Alonso, determina «su existencia al margen de cualquier reconocimiento normativo positivizado», es la que informa el artículo 6.3 del TUE, por el cual se establece que los derechos fundamentales recogidos en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (CEDH, en adelante) y los que son fruto de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros formarán parte del Derecho de la Unión como principios generales. Este precepto, señala el autor, ha servido al TJUE para extender el radio de acción de determinados derechos allí donde los derechos recogidos en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE, en adelante) no eran aplicables. Más allá de lo superfluo de incorporar formalmente al ordenamiento jurídico de la UE los principios generales del Derecho, lo relevante es que determinados principios recogidos en la CDFUE tienen como destinatarios específicos a las propias instituciones de la UE (por ejemplo, el derecho a una buena administración), pero no a los Estados miembros, lo que no obsta para que dichos principios, en cuanto principios generales del Derecho de la Unión, también tengan como destinatarios a los propios Estados miembros cuando aplican el Derecho de la UE (2). De la misma forma, y también en el ámbito del derecho a una buena administración, el TJUE ha reconocido como principio general del Derecho el principio de responsabilidad extracontractual de la Unión, lo que ha posibilitado que este sea aplicable no solo a la responsabilidad por las infracciones de las propias instituciones de la Unión, con cobertura expresa de los Tratados, sino también a las infracciones del Derecho de la UE cometidas por los Estados miembros pese a la ausencia de respaldo por la letra de los Tratados (3). En el ámbito estrictamente tributario, esto supone una garantía para los contribuyentes en la medida en que los Estados miembros deben poner a disposición de los contribuyentes mecanismos eficaces de revisión de los actos de aplicación de normas tributarias internas declaradas contrarias, con efectos *ex tunc*, al Derecho de la UE. En este sentido, la jurisprudencia europea ha reconocido como principio general del Derecho el principio de revocabilidad de los actos administrativos ilegales, que debe ser confrontado y ponderado con otros principios generales como son la seguridad jurídica y la protección de la confianza legítima, los cuales también han servido en ciertas ocasiones para matizar e

(1) SSTJUE de 29 de octubre de 2009, C-174/08 (*NCC Construction Danmark*), párrs. 41-42, y de 15 de octubre de 2009, C-101/08 (*Audiolux y otros*), párrs. 61-64.

(2) STJUE de 5 de noviembre de 2014, C-166/13 (*Mukarubega*), párrs. 44-45 y 50.

(3) SSTJUE de 5 de marzo de 1996, asuntos acumulados C-46/93 y C-48/93 (*Brasserie du pêcheur y Factortame*) y de 19 de noviembre de 1991, asuntos acumulados C-6/90 y 9/90 (*Francovich y Bonifaci*).

incluso derogar los efectos *ex tunc* de las sentencias del TJUE declarativas de incompatibilidad de normas internas.

También han sido reconocidos por el TJUE como principios generales del Derecho de la UE el principio de legalidad tributaria (4) y el principio de prohibición de abuso del Derecho de la UE. En el ámbito tributario, el segundo tiene la finalidad de evitar que los contribuyentes utilicen de manera abusiva, meramente como normas de cobertura, las normas tributarias de Derecho derivado o el principio de no discriminación del TFUE (5). De hecho, podríamos considerar que un Estado miembro es libre, teóricamente, de permitir (o de ser más laxo) el abuso de sus propias normas tributarias internas. No obstante, cuando un Estado miembro sí prohíbe el abuso de sus normas tributarias internas para combatir la planificación fiscal agresiva en situaciones transfronterizas, el contribuyente no puede ampararse en el principio europeo de no discriminación ya que este también está limitado por el principio de prohibición de abuso, tal y como puso de relieve el TJUE en el asunto *Cadbury Schweppes* (6).

Así, sostiene el autor, el Derecho de la UE no obliga a interiorizar ni aplicar los derechos reconocidos por la CDFUE ni los principios generales del Derecho de la Unión que inspiran y suplementan a aquellos. Pero tampoco impide lo contrario, que los Estados miembros, sobre la base de su propio Derecho interno, se valgan de tales derechos y principios, bien aplicándolos directamente bien de manera hermenéutica (7), cuando apliquen estrictamente su Derecho interno. Concretamente, el Tribunal Supremo ha acudido a esta función hermenéutica de los derechos y principios de la UE para declarar que «el principio de buena administración impide que la Administración tributaria dicte providencia de apremio respecto de deudas tributarias sin contestar previamente las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de dichas deudas formuladas por el contribuyente, incluso cuando tales solicitudes han sido efectuadas en período ejecutivo de cobro». Y ello sobre la base de que «el principio de buena administración está implícito en nuestra Constitución (artículos 9.3, 103 y 106), ha sido positivizado en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (artículos 41 y 42), constituye, según la mejor doctrina, un nuevo paradigma del Derecho del siglo XXI referido a un modo de actuación pública que excluye la gestión negligente y –como esta misma Sala ha señalado en anteriores ocasiones– no consiste en una pura fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones Públicas, de suerte que el conjunto de derechos que de aquel principio derivan (audiencia, resolución en plazo, motivación, tratamiento eficaz y equitativo de los asuntos, buena fe) tiene –debe tener– plasmación efectiva y lleva aparejado, por ello, un correlativo elenco de deberes plenamente exigible por el ciudadano a los órganos públicos» (8).

(4) STJUE de 8 de mayo de 2019, C566/17 (*Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*), párr. 39.

(5) STJUE de 21 de febrero de 2006, C-255/02 (*Halifax*), párrs. 69-70.

(6) STJUE de 12 de septiembre de 2006, C-196/04 (*Cadbury Schweppes*), párr. 51.

(7) Apunta el autor que, sobre la base del artículo 10.2 de la Constitución Española, el Tribunal Constitucional ha utilizado la CDFUE como “fuente de inspiración”. Véase al respecto la sentencia del Tribunal Constitucional 292/2000.

(8) Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2020 (rec. 1652/2019).

No obstante, el profesor Alonso advierte con buen tino del riesgo de que tal utilización por los Estados miembros, en la medida en que no disponen de recurso a la cuestión prejudicial del TJUE (9), por tratarse de aplicación del Derecho interno, pueda provocar a la larga que dichos derechos y principios cobren vida propia al margen del sentido dado a los mismos por el TJUE.

La obra aborda también la interacción de los derechos recogidos en el CEDH, que formalmente no están integrados en el Derecho de la UE, con los derechos de la CDFUE. Si bien, como ya se ha mencionado, el artículo 6.3 del TUE incorpora los primeros como principios generales del Derecho de la UE (es decir, como “fuente de inspiración”, no directamente aplicable por la Unión ni por los Estados miembros cuando aplican el Derecho de la Unión), dichos derechos sí son plenamente eficaces cuando: *a)* los Estados miembros apliquen su derecho interno en la medida en que hayan suscrito el CEDH; o *b)* cuando sean aplicables los derechos de la CDFUE, en cuyo caso el artículo 52.3 de la CDFUE establece que «su sentido y alcance serán iguales a los que les confiere dicho Convenio» salvo que «el Derecho de la Unión conceda una protección más extensa». Por tanto, el artículo 52.3 de la CDFUE incorpora los derechos del CEDH como “estándar mínimo de protección”, el cual debe ser tenido en cuenta, en opinión del profesor Alonso, incluso con respecto a derechos del CEDH recogidos en Protocolos no ampliamente ratificados o sobre los que se hubieran realizado reservas por los Estados miembros.

Una de las cuestiones de gran relevancia en la aplicación del Derecho tributario es el de la eficacia de las directivas habida cuenta de que las mismas son el instrumento esencial de regulación del Derecho tributario de la UE. En este sentido, la trasposición de las directivas fiscales en los ordenamientos internos ha dado lugar a que en algunos casos surja una difusa línea entre la trasposición *contra legem* y el principio de interpretación conforme.

La trasposición *contra legem* (o la ausencia de trasposición) supone la no aplicabilidad de la directiva que, como regla general, necesita un acto de trasposición interna, salvo que se cumplan dos requisitos: que la directiva sea lo suficientemente incondicional y precisa (10) y que cree derechos para los ciudadanos frente a las administraciones públicas (11); de manera que la directiva solo puede ser invocada por los particulares frente al Estado, pero no al revés (12). Así, la inacción o negligencia del Estado en la trasposición debe tener un efecto tal que un «justiciable no pued[a] beneficiarse de su

(9) Sin perjuicio de la puerta a la cuestión prejudicial que ha abierto nuestro Tribunal Constitucional en el asunto *Melloni*, Sentencia del Tribunal Constitucional 26/2014, de 13 de febrero de 2014.

(10) STJUE de 4 de diciembre de 1974, asunto 41/74 (*Van Duyn*), párr. 12.

(11) La profesora Andrés analiza la Sentencia 67/2022 de la *Corte Costituzionale*, de 8 de febrero de 2022, en la que se enjuicia una norma italiana que transpone defectuosamente una directiva europea. Las prestaciones de la seguridad social reclamadas por los particulares, declara la *Corte Costituzionale*, no pueden ser deducidas ni de una interpretación conforme de la directiva, que había sido transpuesta defectuosamente, ni de la propia directiva.

(12) En el asunto *Nijmegen* (asunto 80/86) el TJUE estableció en su sentencia de 8 de octubre de 1987 que un Estado miembro no puede invocar, para imponer obligaciones a los particulares, los preceptos de una directiva que no hubiera sido transpuesta.

propio comportamiento ilícito» (13), aforismo que se eleva a la categoría de principio general del Derecho, tal y como señala el profesor Alonso, y que en mi opinión da perfecto sentido y casa bastante bien con el “efecto útil” de las directivas consagrado por el TJUE en el asunto *Van Duyn*.

El problema surge muchas veces en discernir cuándo estamos ante una transposición *secundum legem* que permita conciliar ley interna y directiva en virtud de una “interpretación conforme”, y cuándo estamos ante una transposición contraria a la directiva (por ausencia de transposición o por transposición defectuosa). Esto tiene relevancia cuando la directiva crea obligaciones tributarias para el contribuyente, en cuyo caso el Estado miembro, ante una transposición *contra legem*, no puede invocar la directiva en perjuicio del contribuyente; mientras que, si la norma interna de transposición no es manifiestamente contraria a la directiva, entonces el Estado sí podría ejercer sus potestades tributarias de acuerdo con el principio de interpretación conforme. Así, en la obra se analiza la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de junio de 2021 (rec. 1045/2020) en relación con una operación de compraventa de inmuebles realizada por una sociedad mercantil de carácter patrimonial en la que se discute si el contribuyente, en aplicación de la Ley de IVA vigente en el momento de los hechos, es sujeto pasivo de IVA por su condición de sociedad mercantil, en cuyo caso la operación estaría sujeta al IVA (deducible para el contribuyente); o si por el contrario, siguiendo la Directiva del IVA, el contribuyente no es sujeto pasivo de IVA por no realizar una actividad económica y con independencia de su condición de sociedad mercantil, en cuyo caso la operación estaría sujeta al ITP-TPO. La Administración tributaria se inclina por considerar que la redacción vigente de la Ley de IVA daba cabida a una interpretación conforme con la Directiva del IVA y por tanto cabía interpretar la Ley de IVA en el sentido de no considerar sujeto pasivo del IVA al contribuyente y así sujetar la operación al ITP-TPO. No obstante, el Tribunal Supremo, dando la razón al contribuyente, considera que la Ley de IVA no permite una interpretación conforme con la Directiva, por lo que la Administración tributaria no puede, ante una ley interna (la Ley de IVA) contraria a una directiva, invocar la Directiva en perjuicio del contribuyente. Lo relevante, en mi opinión, es evitar que el Estado explote su propia negligencia (la transposición defectuosa) en su propio beneficio. Así, la interpretación conforme no puede ser utilizada como un recurso hermenéutico que enmascare un efecto directo vertical descendente, prohibido por el TJUE.

Otra cuestión que se aborda en la obra es la del valor interpretativo que tiene una directiva respecto de las normas internas que no sean una transposición de aquella (bien por tratarse de normas internas adoptadas antes de la entrada en vigor de la directiva o bien normas adoptadas con posterioridad pero que no sean consideradas transposición de la directiva). En estos casos, pesa sobre el aplicador del derecho interno una obligación “negativa” o de abstenerse de interpretar dichas normas, tras la expiración del plazo de transposición, de una manera que pudiera comprometer gravemente la realización de los objetivos perseguidos por la directiva (14). Lo cual supone, como señala el profesor Alonso, no una obligación de modificar su jurisprudencia en el sentido de la directiva,

(13) STJUE de 20 de septiembre de 2001, C-453/99 (*Courage*), párr. 31.

(14) STJUE de 4 de julio de 2006, C-212/04 (*Adeneler y otros*), párr. 123.

sino una obligación de no modificar su jurisprudencia *in peius* de una manera que acentúe o intensifique más la incompatibilidad con la directiva (15).

En definitiva y a modo de breve conclusión, las páginas de esta obra revelan, tal y como sugiere la profesora Andrés, que la jurisprudencia del TJUE «es el mejor espejo de las debilidades del sistema de fuentes de la UE». La necesidad de esclarecer estas “sombras, lagunas e imperfecciones” convence al lector de que el estudio del sistema de fuentes es la verdadera médula espinal del Derecho, lo que constituye la verdadera garantía del Estado de Derecho. Por ello, en una integración jurídica de los Estados miembros cada vez más intensa, donde cada vez más normas internas están afectadas, directa o indirectamente, por el Derecho de la UE, se hace más necesario que nunca una obra como la que aquí reseño.

Alejandro Zubimendi Cavia

Escuela de Práctica Jurídica
Universidad Complutense de Madrid

(15) Conclusiones del Abogado General Mancini en el asunto 30/85 (*Teuling*), punto 7.