

Los principios constitucionales del Derecho Financiero y Tributario y su deseable implementación en el derecho de la Unión Europea

José Antonio Chamorro y Zarza

Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Salamanca

Recibido: 01.10.2012

Aceptado: 15.10.2012

Resumen: La actual globalización es un hecho que puede encontrar su antecedente en organizaciones supranacionales como la Unión Europea. Los Estados que integran esta organización han renunciado a parte de su soberanía financiera y tributaria cediéndola a la Unión Europea. En este contexto se defiende la conveniencia de que el Derecho de la Unión Europea asuma ciertos principios constitucionales del Derecho financiero y tributario como garantía de los ciudadanos.

Palabras clave: Globalización, Derecho financiero y tributario, Principios constitucionales, Derecho de la Unión Europea.

Abstract: The current globalization is a fact which antecedent may lie in supranational organizations like the European Union. The member States have renounced to a part of their fiscal sovereignty in favour of the Union. In this context, the author advances the adequacy of the adoption of fiscal principles with constitutional rank by the European Union's law as a citizen's rights guarantee.

Key words: Globalization; Fiscal law; Constitutional principles; European Union's law.

Sumario: 1. Introducción. 2. La globalización y el trasvase de la capacidad de decisión. La Unión Europea. 3. Los principios constitucionales en las materias financiera y tributaria. 4. La Unión Europea y las normas en el ámbito del Derecho financiero y tributario. 5. Hacia una implantación de los principios financieros en el Derecho de la Unión Europea. 6. Conclusiones. 7. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

La globalización, fenómeno que en los últimos tiempos goza de una presencia continuada en los medios de comunicación, requiere un estudio profundo y sosegado que, no obstante, puede conducir a resultados inciertos. Ello no es de extrañar si se tiene presente que, en sus actuales manifestaciones, es-

tamos ante un hecho relativamente novedoso que en sí mismo encierra un carácter polémico y polisémico¹.

La propia naturaleza de este trabajo obliga a establecer una delimitación del término «globalización» lo más precisa que sea posible con el objeto de abordar en términos claros el tema objeto del mismo. Así las cosas, es común en nuestra sociedad la percepción de que la globalización, al menos en su estadio más desarrollado, se refiere principalmente al ámbito económico². Tan es así que el mismo Diccionario de la Real Academia Española se refiere a la misma como «*Tendencia de los mercados y de las empresas a extenderse, alcanzando una dimensión mundial que sobrepasa las fronteras nacionales*»³. A esta percepción común tampoco son ajenas las ideas transmitidas de manera continua a través de los medios de comunicación y que reducen este proceso a la, cada vez más frecuente, apertura de los mercados instrumentada mediante una disminución de las trabas de todo orden, y particularmente del fiscal, a la circulación de mercancías y capitales. Esta idea encuentra fundamento en una materialización concreta: los procesos de deslocalización de empresas desde países desarrollados hacia países cuyas normativas les favorecen con unos costes menores, bien de orden fiscal⁴ bien de orden social, y que devienen en un mayor margen de beneficios.

Los periodos de crecimiento en el llamado primer mundo han ido acompañados a su vez por un proceso migratorio cuantitativamente relevante que se ha visto frenado con la crisis actual y que ha puesto de manifiesto que la

¹ Sobre el carácter ambivalente del término *globalización* también se han pronunciado, entre otros, MERCADO PACHECO, P., «Estado y globalización. ¿crisis o redefinición del espacio político estatal?», *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid* nº 9/2005, p. 128 y ALBI IBÁÑEZ, E., «Estado y Globalización», *Moneda y Crédito* nº 216/2003, p. 39.

² Cfr. CARBAJO VASCO, D., «Fiscalidad y comercio electrónico: Impacto de las TIC y de la globalización. El estado de la cuestión», *Economía Industrial* nº 338/2001, pp. 60 y 61; ALTWATER, E. y MAHNKOPF, B., *Las limitaciones de la globalización. Economía, ecología y política de la globalización* (Traducción: C. Cabrera Luna), 1ª ed., Siglo XXI eds.-Centro de Investigaciones Interdisciplinarias en Ciencias y Humanidades UNAM, México D. F., 2002, *passim*; ALBI IBÁÑEZ, E., «Estado y Globalización», *cit.*, p. 39; CRUZ PADIAL, I., «Globalización económica: Sinónimo de desnaturalización tributaria», *Crónica Tributaria* nº 109/2003, pp. 59 y 60; GARCÍA NOVOA, C., «Derecho Tributario a las puertas del siglo XXI. Retos de futuro», *Mundo Fiscal* nº 1/2006, p. 13.

³ *Voz globalización*. REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la Lengua Española*, 22ª ed., Madrid, 2001.

⁴ CAAMAÑO ANIDO, M. A. y CALDERÓN CARRERO, J. M., «Globalización económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* nº 114/2002, pp. 246 a 249; BOKOBO MOICHE, S., «La globalización y el Derecho Tributario», *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid* nº 9/2005, pp. 100 y 101; CHECA GONZÁLEZ, C., «Globalización económica y principios tributarios», *Revista Mexicana de Derecho Constitucional* nº 22/2010, pp. 80, 81, 87 y 88; ALBI IBÁÑEZ, E., «Estado y Globalización», *cit.*, pp. 46, 47, 56, 71.

globalización, desde el punto de vista social, se encuentra con límites precisos y rígidos en periodos de dificultades económicas.

2. LA GLOBALIZACIÓN Y EL TRASVASE DE LA CAPACIDAD DE DECISIÓN. LA UNIÓN EUROPEA

La globalización, en cualquiera de las vertientes que se tome en consideración, supone un proceso en continuo avance⁵ que, con independencia de que se produzca una ralentización transitoria fruto de momentos de crisis, implica un menoscabo de la soberanía estatal en el sentido más clásico⁶. Uno de los efectos de este fenómeno globalizador es, sin duda, la transferencia de la capacidad de adoptar ciertas decisiones desde el Estado a otro tipo de entidades de ámbito transnacional, estas últimas no siempre bajo el deseable control de órganos democráticos⁷, con la consiguiente afectación, en algunos casos, de la esfera individual de los ciudadanos, hasta ahora bajo el amparo de las Constitucionales nacionales.

En consecuencia, se puede admitir que un efecto claro de la globalización, y especialmente en el ámbito económico, es el transvase de los poderes de decisión hacia instancias externas al Estado y, en algunos supuestos, supraestatales cuando los propios Estados intervienen de manera cooperativa en la adopción de ciertas políticas⁸. Este último es el caso de, entre otras, determinadas organizaciones supranacionales de ámbito regional cuyo espíritu de una máxima integración de varios Estados puede ser el paradigma de una avanzadilla del fenómeno globalizador. En este sentido uno de los ejemplos

⁵ ALTVATER E. y MAHNKOPF, B., *Las limitaciones de la globalización. Economía, ecología y política de la globalización*, cit., pág. 4; MERCADO PACHECO, P., «Estado y globalización. ¿crisis o redefinición del espacio político estatal?», cit., p. 128.

⁶ CARBAJO VASCO, D., «Fiscalidad y comercio electrónico: Impacto de las TIC y de la globalización. El estado de la cuestión», cit., pp. 60 a 62; ALTVATER E. y MAHNKOPF, B., *Las limitaciones de la globalización. Economía, ecología y política de la globalización*, cit., p. 5; BOKOBO MOICHE, S., «La globalización y el Derecho Tributario», cit., págs. 101 y 102; GARCÍA NOVOA, C., «Derecho Tributario a las puertas del siglo XXI. Retos de futuro», cit., p. 6; SÁNCHEZ BARRILAO, J. F., «Globalización y crisis económica: sombras en la integración europea», *Videtur Quod. Anuario del Pensamiento Crítico*, nº 2/2010, p. 188; MORCILLO MORENO, J., «Una crisis marcada por la globalización: Intervención, desregulación y autorregulación regulada», en *El Derecho Público de la crisis económica. Transparencia y sector público. Hacia un nuevo Derecho Administrativo*, INAP, Madrid, 2012, p. 449.

Por su parte MERCADO PACHECO, P. también se refiere a la pérdida de soberanía del Estado pero restringiéndolo a la concepción de Estado del Bienestar, pues a su juicio la globalización «rompe la cadena fundamental Estado-nación-mercado» («Estado y globalización. ¿crisis o redefinición del espacio político estatal?», cit., p. 129).

⁷ Vid., ALBI IBÁÑEZ, E., «Estado y Globalización», cit., p. 84 y, referido al ámbito tributario, BOKOBO MOICHE, S., «La globalización y el Derecho Tributario», cit., p. 102.

⁸ MORCILLO MORENO, J., «Una crisis marcada por la globalización: Intervención, desregulación y autorregulación regulada», cit., p. 450.

más destacados, por diferentes motivos, es precisamente el de la Unión Europea (UE)⁹.

Es manifiesto el origen esencialmente económico de la UE tal como lo evidencian sus tres Tratados Fundacionales¹⁰. Y a pesar de su *vis* expansiva de los últimos tiempos, abarcando aspectos que en el momento de la fundación eran meramente utópicos, siguen estando presentes de manera muy destacada sus orígenes en el ámbito de las libertades económicas¹¹. Un repaso al contenido de los vigentes Tratados de la Unión Europea (TUE) y de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) pone de manifiesto tal característica originaria, siendo especialmente significativo el artículo 3 del TFUE en el que se relacionan las materias sobre las que tiene competencia exclusiva la UE¹².

⁹ ALBI IBÁÑEZ, E., «Estado y Globalización», *cit.*, pp. 85 a 87 y, de manera ambivalente, SÁNCHEZ BARRILAO, J. F., «Globalización y crisis económica: sombras en la integración europea», *cit.*, p. 190.

¹⁰ El primero de los Tratados, el Tratado de la CECA de 18 de abril de 1951, tiene su origen en la Declaración de 9 de mayo de 1950 realizada por Robert Schuman, Ministro de Asuntos Exteriores de la República francesa, en la que proponía la puesta en común de la producción del carbón y del acero de Francia y Alemania bajo el control de una Alta Autoridad común, constituyendo una organización abierta a la adhesión de otros países europeos (Disponible en: <http://europa.eu/abc/symbols/9-may/decl_es.htm> Última consulta: 1.10.2012). Posteriormente se aprobaron otros dos Tratados: el Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (también conocido como Tratado Euratom), firmados ambos en Roma el 25 de marzo de 1957.

¹¹ Así, se advierte la preeminencia de los aspectos económicos en sus distintas manifestaciones (unión aduanera, mercado interior, comercio, agricultura, ganadería, pesca, moneda, etc.), que está presente en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Vid. *Versión Consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea*, Diario Oficial de la Unión Europea nº C83, de 30 de marzo de 2010. Como se ha afirmado, «lo jurídico, lo político y lo económico están indisolublemente unidos en el Derecho comunitario (...)» (MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., «El *Derecho Financiero constitucional* de la Unión Europea», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* nº 109-110/2001, p. 118).

¹² Artículo 3: «1. La Unión dispondrá de competencia exclusiva en los ámbitos siguientes:

- a) la unión aduanera;
- b) el establecimiento de las normas sobre competencia necesarias para el funcionamiento del mercado interior;
- c) la política monetaria de los Estados miembros cuya moneda es el euro;
- d) la conservación de los recursos biológicos marinos dentro de la política pesquera común;
- e) la política comercial común.

2. La Unión dispondrá también de competencia exclusiva para la celebración de un acuerdo internacional cuando dicha celebración esté prevista en un acto legislativo de la Unión, cuando sea necesaria para permitirle ejercer su competencia interna o en la medida en que pueda afectar a normas comunes o alterar el alcance de las mismas.»

En cuanto a las competencias compartidas con los Estados, cabe señalar que la mayor parte de ellas están en la misma órbita económica, tal como se desprende del tenor del párrafo 2 del artículo 4:

La incidencia de las materias asumidas por la UE en el campo tributario es innegable, pero también es incuestionable que los Tratados no establecen una asunción expresa de competencias fiscales con carácter general. La atribución de competencias fiscales a la UE se produce en el contexto de políticas concretas que le son atribuidas por los Tratados o, dicho de otro modo, las competencias tributarias están en función de las materias a las que se conectan. En definitiva, el aspecto tributario está subordinado y actúa como instrumento dirigido a la consecución de los objetivos sectoriales establecidos en los Tratados de la UE¹³.

En cualquier caso, dejando de lado la conexión que las materias atribuidas a la UE tienen con el campo financiero y tributario, lo realmente destacable es que los Estados miembros efectúan una cesión de soberanía, con mayor o menor intensidad, que afecta a las mismas. No hay que olvidar en este sentido que el TFUE excluye, con carácter general, la capacidad estatal de legislar sobre las competencias atribuidas a la UE con el carácter de exclusivas y, en el caso de las competencias compartidas con los Estados, la UE adquiere una capacidad legislativa con cierta preeminencia¹⁴.

Artículo 4: «2. Las competencias compartidas entre la Unión y los Estados miembros se aplicarán a los siguientes ámbitos principales:

- a) *el mercado interior*;
- b) la política social, en los aspectos definidos en el presente Tratado;
- c) *la cohesión económica*, social y territorial;
- d) *la agricultura y la pesca*, con exclusión de la conservación de los recursos biológicos marinos;
- e) el medio ambiente;
- f) *la protección de los consumidores*;
- g) *los transportes*;
- h) *las redes transeuropeas*;
- i) *la energía*;
- j) el espacio de libertad, seguridad y justicia;
- k) los asuntos comunes de seguridad en materia de salud pública, en los aspectos definidos en el presente Tratado.»

¹³ Vid. al respecto, y a título de ejemplo, los siguientes preceptos del TFUE: artículo 28 (arancel aduanero común); artículos 40, 43 y 44 (política agrícola y pesquera); artículo 65 (movimientos de capitales); artículos 110 a 113 (mercado interior) o artículo 192 (política de medio ambiente).

¹⁴ La redacción del artículo 2 TFUE es clara al respecto:

Artículo 2: «1. Cuando los Tratados atribuyan a la Unión una competencia exclusiva en un ámbito determinado, sólo la Unión podrá legislar y adoptar actos jurídicamente vinculantes, mientras que los Estados miembros, en cuanto tales, únicamente podrán hacerlo si son facultados por la Unión o para aplicar actos de la Unión.

2. Cuando los Tratados atribuyan a la Unión una competencia compartida con los Estados miembros en un ámbito determinado, la Unión y los Estados miembros podrán legislar y adoptar actos jurídicamente vinculantes en dicho ámbito. *Los Estados miembros ejercerán su competencia en la medida en que la Unión no haya ejercido la suya. Los Estados miembros ejercerán de nuevo su competencia en la medida en que la Unión haya decidido dejar de ejercer la suya.»*

Consecuentemente, el proceso integrador iniciado en la UE conllevará, en estos términos, la cesión de competencias y un transvase, hacia los órganos comunitarios, de la capacidad de decisión sobre las materias asumidas. Se revelaría así una proyección del efecto globalizador que cabe atribuir a la UE en tanto que las decisiones adoptadas en determinadas materias lo son por órganos supraestatales y, lo que es más significativo, de efectos vinculantes inmediatos para los Estados.

3. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN LAS MATERIAS FINANCIERA Y TRIBUTARIA

La constitucionalización de ciertos principios en materia financiera y tributaria, al igual que ocurre con los establecidos para otras ramas del Derecho, implica en algunos casos un mandato explícito al legislador ordinario y, en otros, una regla que ha de presidir o inspirar la legislación en una materia. Pero de todo ello, lo más sobresaliente es que una conculcación de uno de los principios constitucionales por el legislador legitimaría a determinados sujetos para acudir al Tribunal Constitucional solicitando una declaración de inconstitucionalidad, en su caso, de la norma transgresora¹⁵.

Por consiguiente, se produce una limitación en la capacidad de actuar o, si se quiere, una constricción del libre albedrío de los poderes públicos, y en especial del legislativo, al tener que someter su actuación a los principios señalados por el constituyente y cuyo fin es, por lo general, la protección de la esfera de derechos individuales de los ciudadanos¹⁶.

En este sentido, y dentro del espacio europeo, la Constitución española quizá sea el texto fundamental más prolijo en la proclamación de principios relativos al ámbito financiero público. Así lo demuestran el artículo 31, al contemplar hasta seis principios en materia tributaria (generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad, no confiscatoriedad y reserva de ley) y tres en materia de gasto público (igualdad, eficiencia y economía)¹⁷; el artículo 133, con un principio que afecta a las dos vertientes de

¹⁵ Vid. MARTÍN QUERALT, J. y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 22ª ed., Tecnos, Madrid, 2011, p. 96.

¹⁶ Cfr. MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., «El Derecho Financiero constitucional de la Unión Europea», *cit.*, p. 112.

¹⁷ Artículo 31: «1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley.»

la actividad financiera pública (reserva de ley para establecer tributos y efectuar gastos)¹⁸, una reiteración o confirmación del más genérico del artículo 31.3; y los artículos 134 (reserva de ley, anualidad, universalidad) y 135 (estabilidad), este último recientemente reformado, señalando cuatro principios en materia presupuestaria¹⁹.

No es necesario ahora insistir en la importancia de estos principios como guía inspiradora de la actuación del legislador, en primer término, y del resto de poderes del Estado en un ámbito tan sensible a los ciudadanos.

Ahora bien, con independencia de que este grupo de principios del ordenamiento constitucional español no esté presente en toda su extensión en otros países de la UE, sí puede establecerse, no obstante, un denominador común como es la asignación a la ley, por buena parte de los textos constitucionales europeos, de un papel principal en el establecimiento de los tributos²⁰.

Esta particularidad por la que se encomienda a la ley una relevante función en la exigencia de los tributos, está directamente relacionada tanto con el principio de auto-imposición en materia tributaria²¹ como con el principio de publicidad en la creación de aquéllos. Es decir, que han de ser los representantes de los ciudadanos, mediante la discusión y confrontación de las diversas opiniones representadas, los que decidan el establecimiento

¹⁸ Artículo 133: «1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, *mediante Ley*.

2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, *de acuerdo con la Constitución y las Leyes*.

3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse *en virtud de Ley*.

4. Las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos *de acuerdo con las Leyes*.»

¹⁹ Artículo 134: «1. *Corresponde* al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y *a las Cortes Generales su examen, enmienda y aprobación*.

2. Los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter *anual*, incluirán la *totalidad de los gastos e ingresos* del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado. (...)

7. La *Ley de Presupuestos no puede crear tributos*. Podrá modificarlos cuando una Ley tributaria sustantiva así lo prevea.»

Artículo 135: «Todas las Administraciones Públicas adecuarán sus actuaciones al *principio de estabilidad presupuestaria*. (...).»

²⁰ Con diferentes y lógicos matices, recogen el principio de reserva de ley tributaria las Constituciones de Austria (artículo 13.2), Bélgica (artículos 170.1 y 2), Dinamarca (artículo 43), Eslovaquia (artículo 59.2), Eslovenia (artículo 147), Estonia (artículo 113), Francia (artículo 34), Grecia (artículo 78.1), Lituania (artículo 127), Luxemburgo (artículo 99), Países Bajos (artículo 104), Polonia (artículo 217), Portugal (artículo 103.2), Rumanía (artículo 139) y Suecia (artículo 3 del Capítulo 8 en relación con el artículo 1 del Capítulo 9).

²¹ En este sentido se ha manifestado reiteradamente el Tribunal Constitucional español siendo especialmente significativas las sentencias 17/1987 (F. J. 4) y 185/1995 (F. J. 3).

de tributos²². Se trataría, además, de proteger a través de ciertos principios constitucionales, entre otros, el derecho a la propiedad privada²³, reconocido así mismo en el artículo 33.1 del Texto constitucional.

No ha de sorprender, por tanto, esta conexión entre la ley, como expresión máxima de la soberanía nacional, y el campo tributario si se tiene en cuenta que las primeras asambleas medievales, precedentes remotos de los actuales parlamentos, surgieron vinculadas precisamente al otorgamiento de contribuciones a la Corona²⁴.

En fin, no es posible concluir esta breve alusión a los principios de orden tributario sin destacar el papel preponderante que, desde el punto de vista de la justicia tributaria, desempeña el principio de capacidad económica al cual vinculó el Tribunal Constitucional, en temprana jurisprudencia, el deber de contribuir a los gastos públicos establecido en el artículo 31.1 de la Constitución²⁵.

4. LA UNIÓN EUROPEA Y LAS NORMAS EN EL ÁMBITO DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

El origen eminentemente económico de la UE²⁶ implica la existencia en los Tratados de una abundancia de normas con incidencia, directa o indirecta, en el ámbito financiero y tributario. Sin entrar a realizar un análisis exhaustivo ni establecer una relación completa de las citadas reglas –no es éste el lugar oportuno– sí es pertinente, sin embargo, destacar el importante peso de las mismas en la normativa europea. Así se pone de manifiesto, por ejemplo, en el TFUE con el establecimiento expreso de una serie de normas fiscales contenidas en el Capítulo 2 del Título VII integrado por los artículos 110 a 113.

La lectura de estos preceptos deja clara la subordinación de estos mandatos de naturaleza fiscal al objetivo principal de la UE²⁷ como es la salva-

²² Vid. BAEZ MORENO, A., «Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria. Algunas reflexiones críticas al hilo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español», *Crónica Tributaria* nº133/2009, p. 63.

²³ BAEZ MORENO, A., «Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria. Algunas reflexiones críticas al hilo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español», *cit.*, p. 65. Vid. también SOLER ROCH, M. T., *Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de protección de los derechos humanos*, Lección Inaugural. Curso Académico 2011-2012, Universidad de Alicante, p. 10.

²⁴ Cfr. MARTÍN QUERALT, J. y Otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *cit.*, pág. 727.

²⁵ Así en la sentencia 27/1981 (F. J. 4), abundantemente reiterada en la jurisprudencia del Alto Tribunal.

²⁶ JIMENA QUESADA, L., «La Carta Social Europea y la Unión Europea», *Revista Europea de Derechos Fundamentales* nº 13/2009, p. 393.

²⁷ Así se deriva de los artículos 110 a 112 TFUE, cuyo tenor es el siguiente:

Artículo 110: «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.

guardia de un mercado único. Tal como se ha avanzado ya, las disposiciones fiscales del Tratado actúan como un mero instrumento, subordinado a la tutela del mercado europeo, a través de la prohibición del establecimiento de trabas de orden fiscal en el seno de la UE o mediante la implantación de un arancel aduanero común²⁸.

Ahora bien, como es conocido, las disposiciones fiscales no se limitan solamente a los aspectos reseñados sino que algunas de ellas van más allá en la medida en la que van a incidir de manera aún más directa en la normativa interna de los Estados miembros en este ámbito, tal como se colige de los términos contenidos en el artículo 113 TFUE²⁹. Así, en virtud de esta norma los Estados miembros deberán adoptar medidas legislativas de derecho interno, de conformidad con las pautas marcadas por las reglas adoptadas por el Consejo de la UE, dirigidas a armonizar sus respectivos ordenamientos referidos

Asimismo, ningún Estado miembro gravará los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones.»

Artículo 111: «Los productos exportados al territorio de uno de los Estados miembros no podrán beneficiarse de ninguna devolución de tributos internos superior al importe de aquellos no que hayan sido gravados directa o indirectamente.»

Artículo 112: «En cuanto a los tributos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y los otros impuestos indirectos, no se podrán conceder exoneraciones ni reembolsos a las exportaciones a los demás Estados miembros ni imponer gravámenes compensatorios a las importaciones procedentes de los Estados miembros, a menos que las medidas proyectadas hubieren sido previamente aprobadas por el Consejo, a propuesta de la Comisión, para un período de tiempo limitado.»

Complemento de estas normas es también el artículo 30:

Artículo 30: «Quedarán prohibidos entre los Estados miembros los derechos de aduana de importación y exportación o exacciones de efecto equivalente. Esta prohibición se aplicará también a los derechos de aduana de carácter fiscal.»

²⁸ Artículo 28: «1. La Unión comprenderá una unión aduanera, que abarcará la totalidad de los intercambios de mercancías y que implicará la prohibición, entre los Estados miembros, de los derechos de aduana de importación y exportación y de cualesquiera exacciones de efecto equivalente, así como la adopción de un arancel aduanero común en sus relaciones con terceros países.»

La determinación de los derechos del citado arancel corresponde al Consejo, de conformidad con el artículo 31 TFUE: Artículo 31: «El Consejo, a propuesta de la Comisión, fijará los derechos del arancel aduanero común.»

En la actualidad el Arancel Aduanero Común se regula en los artículos 33 y siguientes del *Reglamento (CE) n° 450/2008 del Parlamento europeo y del Consejo de 23 de abril de 2008 por el que se establece el código aduanero comunitario (código aduanero modernizado)*. *Diario Oficial de la Unión Europea* n° L145 de 4-6-2008.

²⁹ Artículo 113: «El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, 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 y evitar las distorsiones de la competencia.»

a una serie de figuras impositivas concretas y, en todo caso, reiterando la función instrumental en orden al mejor funcionamiento del mercado interior.

En fin, para no abundar más en esta cuestión, es menester recordar una vez más que el TFUE contiene otras disposiciones que, refiriéndose a diferentes ámbitos, repercuten no obstante en parcelas del campo financiero y tributario tal como ocurre en el área del *capital y pagos* (artículo 65 TFUE), del *medio ambiente* (artículo 192.2 a) TFUE) o de la *energía* (artículo 194.3 TFUE), entre otros, junto a la política de *subvenciones y ayudas de Estado* (artículos 40.2, 42 o 107.2 TFUE, por ejemplo).

5. HACIA UNA IMPLANTACIÓN DE LOS PRINCIPIOS FINANCIEROS EN EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

Dado el grado de desarrollo del Derecho de la UE y su expansión hacia otros campos que superan el estrictamente económico, único presente en sus inicios, no resulta baladí averiguar si es necesaria la implementación en el ordenamiento de la UE de una serie de principios ordenadores propios del ámbito financiero y tributario. O, si se quiere, cabría preguntarse si es posible la traslación de principios constitucionales de esta materia, presentes en ordenamientos nacionales, al ámbito de la UE.

Como punto de partida hay que tener en cuenta que el propio TUE crea una ciudadanía europea³⁰ que atribuye a todos los nacionales de los Estados miembros y la hace compatible con su nacionalidad. Este salto cualitativo y, a pesar de las apariencias, de enorme trascendencia que se pone de manifiesto con el reconocimiento de una serie de derechos de los ciudadanos de la Unión³¹, ahonda en las particularidades de la UE en el campo del Derecho Internacional³².

³⁰ Se trata del artículo 20.1 TFUE, que se corresponde con el antiguo artículo 17 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea:

Artículo 20: «1. Se crea una ciudadanía de la Unión. Será ciudadano de la Unión toda persona que ostente la nacionalidad de un Estado miembro. La ciudadanía de la Unión se añade a la ciudadanía nacional sin sustituirla.»

³¹ Es el párrafo 2 del artículo 20 TFUE el que alude de manera expresa a algunos de estos derechos:

Artículo 20: «2. Los ciudadanos de la Unión son titulares de los derechos y están sujetos a los deberes establecidos en los Tratados. Tienen, entre otras cosas, el derecho:

a) de circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros;

b) de sufragio activo y pasivo en las elecciones al Parlamento Europeo y en las elecciones municipales del Estado miembro en el que residan, en las mismas condiciones que los nacionales de dicho Estado;

c) de acogerse, en el territorio de un tercer país en el que no esté representado el Estado miembro del que sean nacionales, a la protección de las autoridades diplomáticas y consulares de cualquier Estado miembro en las mismas condiciones que los nacionales de dicho Estado;

d) de formular peticiones al Parlamento Europeo, de recurrir al Defensor del Pueblo Europeo, así como de dirigirse a las instituciones y a los órganos consultivos de la Unión en una de las lenguas de los Tratados y de recibir una contestación en esa misma lengua.

Es muy importante no olvidar a este respecto que, junto a los derechos recogidos en los Tratados de la UE, el artículo 6 TUE *reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea* (CDFUE) otorgándole el mismo valor jurídico que los Tratados, prevé la adhesión de la UE al *Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales* e integra como principios generales del Derecho de la UE los derechos fundamentales que garantiza el citado Convenio y *los que son fruto de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros*³³.

Ahora bien, si llega a tal medida la incidencia del ordenamiento de la UE en los derechos de los ciudadanos, parece oportuno que también tengan algún grado de influencia las tradiciones garantistas de los derechos nacionales europeos en el ordenamiento financiero y tributario de la UE mediante la integración expresa de sus principios.

Hay que tener en cuenta que el sector del ordenamiento jurídico del que tratamos puede repercutir en distintos derechos de los ciudadanos siendo uno de ellos el derecho a la propiedad³⁴, reconocido por la artículo 17 de la CDFUE³⁵. Pero no sólo se trataría de ese derecho: entre otros también están

Estos derechos se ejercerán en las condiciones y dentro de los límites definidos por los Tratados y por las medidas adoptadas en aplicación de éstos.»

³² ROLDÁN BARBERO, J., «Soberanía del Estado y Derecho de la Unión Europea», RODRÍGUEZ CARRIÓN, A. J. y PÉREZ VERA, E. (coords.), *Soberanía del Estado y Derecho Internacional. Homenaje al Profesor Juan Antonio Carrillo Salcedo*, T. II, Universidad de Sevilla-Universidad de Córdoba-Universidad de Málaga, Sevilla, 2005, p. 1216. El mismo Consejo de Estado entiende que «*La Unión Europea, (...) no es una organización internacional, sino una entidad jurídico-política de un género nuevo, que no puede ser analizada con las categorías acuñadas para explicar las relaciones entre los Estados en el marco creado por los Tratados de Westfalia.*» (*Informe del Consejo de Estado sobre la inserción del Derecho europeo en el ordenamiento español de 14 de febrero de 2008*, pág. 338. (Disponible en: <<http://www.consejo-estado.es/pdf/MODIFICACIONES%20CONSTITUCION%20ESP.pdf>> Última consulta: 3.5.2012).

³³ Como ha señalado MORCILLO MORENO, J., la *Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea* ya recoge una serie de principios de naturaleza administrativa como el principio de cooperación («Una crisis marcada por la globalización...» *cit.*, p. 446).

De igual forma prevé algunos principios penales, como los señalados en los artículos 49 y 50 de la Carta. Por otro lado, MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. ya se había referido a la existencia de unos principios del Derecho financiero y tributario comunes a los Estados miembros de la Unión Europea y aplicables en este ámbito («*El Derecho Financiero constitucional de la Unión Europea*», *cit.*, pp. 118-119). También en este sentido, SOLER ROCH, M. T., *Deber de contribuir y derecho de propiedad...*, *cit.*, p. 8.

³⁴ Entendido el derecho de propiedad en un sentido amplio, esto es, posesión de todo tipo de bienes y derechos y no sólo en su concepción como derecho real. Vid. SOLER ROCH, M. T., *Deber de contribuir y derecho de propiedad...*, *cit.*, p. 10.

³⁵ Hay que tener en cuenta también la adhesión de la UE al *Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales*, en cuyo Protocolo Adicional Primero, firmado en París el 20 de marzo de 1952, se reconoce la protección

presentes los derechos específicos de *igualdad en el tratamiento fiscal* o a *contribuir según la riqueza*, que se proyectan en los correspondientes principios de *igualdad tributaria* o de *capacidad económica*, esenciales en la materia.

Reconociendo la ausencia, con carácter general, de principios específicos del orden financiero y tributario en el ordenamiento de la UE³⁶, no obstante se infiere uno de ellos de la redacción del artículo 21 de la CDFUE: así, se implementaría el *principio de igualdad en materia tributaria* o, si se quiere, de *no discriminación*, a tenor de lo previsto en el párrafo 1 del citado precepto al prohibir *toda discriminación, y en particular la ejercida por razón de (...) patrimonio*.

Este principio, por cierto, puede hallarse presente tempranamente en los Tratados y en el Derecho de la UE al impedir un tratamiento fiscal discriminatorio hacia los productos, bienes, servicios o personas procedentes de otro Estado miembro. Bien es verdad que su formulación, como ya se ha apuntado antes, no iría dirigida en la mayor parte de los casos tanto a la protección de la igualdad o a evitar la discriminación en materia tributaria de las personas como un valor susceptible de protección en sí mismo, sino más bien tendría por objeto evitar por esa vía distorsiones indebidas e indeseables en el funcionamiento del mercado interno, tal como reconoce el propio ordenamiento comunitario. La diferente finalidad en ambos casos es obvia, aun cuando sus efectos podrían ser equivalentes.

Por otra parte, atendiendo tanto a los valores en los que se fundamenta³⁷ como a la estructura institucional de la UE, que cuenta con un Parlamento

de la propiedad salvaguardando, como es natural, el derecho de los Estados a exigir tributos. Su redacción es la siguiente:

Artículo 1: «Toda persona física o jurídica tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional.

Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que tienen los Estados de dictar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas.»

³⁶ No es de esta opinión MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. quien entiende, con matices, que sí existen tales principios, siendo de construcción jurisprudencial («El *Derecho Financiero constitucional* de la Unión Europea», *cit.*, sobre todo pp. 154 y siguientes). No obstante reconoce también que algunos principios tributarios como el de capacidad económica o de no confiscatoriedad reconocidos por Constituciones de los Estados miembros han quedado al margen de la *Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea* (*cit.* pág. 160 y Nota 180.).

³⁷ Artículo 2 TUE: «La Unión se fundamenta en los valores de respeto de la dignidad humana, libertad, democracia, igualdad, Estado de Derecho y respeto de los derechos humanos, incluidos los derechos de las personas pertenecientes a minorías. Estos valores son comunes a los Estados miembros en una sociedad caracterizada por el pluralismo, la no discriminación, la tolerancia, la justicia, la solidaridad y la igualdad entre mujeres y hombres.»

elegido democráticamente³⁸, otro de los principios que debería estar presente en su Derecho sería el de auto-imposición que, en los ordenamientos estatales, se vincula, como ya se ha establecido, al principio de reserva de ley en materia tributaria. Ahora bien, el déficit democrático en este sentido es manifiesto si tenemos en cuenta que los actos legislativos no se pueden adoptar exclusivamente por el Parlamento sino que ha de concurrir también la voluntad del Consejo, órgano que representa a los Gobiernos de los Estados miembros, estando reducida la actuación del Parlamento en muchos casos a una mera función consultiva. A ello hay que añadir que la mayoría de las disposiciones en materia tributaria son Directivas lo que implica que, en caso de intervención de los Parlamentos estatales para su trasposición al derecho interno, su actuación se verá mediatizada por el contenido de éstas en tanto que han de limitarse a cumplir con sus prescripciones. En otros términos, se vulnera el principio democrático de legalidad y, por tanto, de auto-imposición³⁹.

6. CONCLUSIONES

Con carácter general se puede mantener que las acciones sucesivas que han dado lugar a la UE y que, atendiendo a su carácter dinámico, siguen abiertas y en progreso, son una manifestación de un proceso mucho más amplio como es la globalización.

La UE es ejemplo paradigmático de ello con la integración de diferentes Estados, la cesión parcial de soberanía por estos y la creación de órganos comunes supranacionales a los que se dota de capacidad para producir normas con efectos vinculantes en todos los Estados miembros.

La cesión de soberanía estatal a favor de estos órganos de la UE en el ámbito del Derecho financiero y tributario, la proclamación de una ciudadanía europea y la asunción de determinados derechos de los ciudadanos por la UE junto a la cada vez mayor incidencia, previsiblemente, del Derecho de la UE sobre los ciudadanos, plantea la necesidad de trasladar a ese ámbito normativo, y en la materia que nos ocupa, los principios presentes en las Normas constitucionales estatales europeas.

La lectura tanto del TUE como del TFUE pone de manifiesto la inexistencia de un reconocimiento expreso de los principios más básicos del Derecho tribu-

³⁸ El artículo 10 del TUE establece:

Artículo 10: «1. El funcionamiento de la Unión se basa en la democracia representativa.

2. Los ciudadanos estarán directamente representados en la Unión a través del Parlamento Europeo. (...)»

³⁹ Vid. ORÓN MORATAL, G., «Consecuencias de la integración en las Comunidades Europeas sobre el Derecho Financiero y Tributario», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* n° 97/1998, pp. 78 y 79; MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., «El Derecho Financiero constitucional de la Unión Europea», *cit.*, pp.155 y 160 y CHECA GONZÁLEZ, C., «La crisis del principio de reserva de ley en materia tributaria», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* n° 145/2010, pp. 23 a 25.

tario: capacidad económica, generalidad o reserva de ley, esta última, entendida en su sentido de auto-imposición. Aunque es cierto que puede extraerse un principio no menos importante como el de no discriminación en materia tributaria.

No obstante, se detecta un déficit democrático ya que el Parlamento europeo no asume plenamente las funciones que desempeñan en esta materia los Parlamentos estatales como los órganos de representación de los ciudadanos. Tampoco se arbitra una intervención más profunda de los legislativos nacionales en la adopción de las decisiones que afectan a los ciudadanos en tanto que, cuando corresponde, se limitan a trasponer las normas comunitarias.

Finalmente, atendiendo al carácter garantista de los principios constitucionales del campo financiero y tributario, sería deseable su plasmación expresa al más alto nivel y ello por una razón muy sencilla: si las instituciones de la UE pueden afectar a la esfera de los derechos individuales de los ciudadanos deberán hacerlo respetando al máximo sus garantías de acuerdo, por cierto, con la tradición constitucional europea.

7. BIBLIOGRAFÍA

- ALBI IBÁÑEZ, E., «Estado y Globalización», *Moneda y Crédito* nº 216/2003, pp. 39-104.
- ALTVATER, E. y MAHNKOPF, B., *Las limitaciones de la globalización. Economía, ecología y política de la globalización* (Traducción: C. Cabrera Luna), 1ª ed., Siglo XXI eds.-Centro de Investigaciones Interdisciplinarias en Ciencias y Humanidades UNAM, México D. F., 2002.
- BÁEZ MORENO, A., «Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria. Algunas reflexiones críticas al hilo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español», *Crónica Tributaria* nº133/2009, pp. 59-82.
- BOKOBO MOICHE, S., «La globalización y el Derecho Tributario», *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid (AFDUAM)* nº 9/2005, pp. 59-112.
- CAAMAÑO ANIDO, M. A. y CALDERÓN CARRERO, J. M., «Globalización económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?» *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero (REDF)* nº 114/2002, pp. 245-288.
- CARBAJO VASCO, D., «Fiscalidad y comercio electrónico: Impacto de las TIC y de la globalización. El estado de la cuestión», *Economía Industrial* nº 338/2001, pp. 59-70.
- CHECA GONZÁLEZ, C., «Globalización económica y principios tributarios», *Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, nº 22/2010, pp. 79-113
- CHECA GONZÁLEZ, C., «La crisis del principio de reserva de ley en materia tributaria», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero (REDF)* nº 145/2012, pp. 5-40.
- CONSEJO DE ESTADO, *Informe del Consejo de Estado sobre la inserción del Derecho europeo en el ordenamiento español de 14 de febrero de 2008.*

- CRUZ PADIAL, I., «Globalización económica: Sinónimo de desnaturalización tributaria», *Crónica Tributaria (CT)* n° 109/2003, pp. 59-77.
- GARCÍA NOVOA, C., «Derecho Tributario a las puertas del siglo XXI. Retos de futuro», *Mundo Fiscal* n° 1/2006.
- JIMENA QUESADA, L., «La Carta Social Europea y la Unión Europea», *Revista Europea de Derechos Fundamentales* n° 13/2009, pp. 389-407.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., «El Derecho Financiero constitucional de la Unión Europea», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero (REDF)* n° 109-110/2001, pp. 111-161.
- MARTÍN QUERALT, J. y Otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 22ª ed., Tecnos, Madrid, 2011.
- MERCADO PACHECO, P., «Estado y globalización. ¿Crisis o redefinición del espacio político estatal?», *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid (AFDUAM)* n° 9/2005, pp. 127-150.
- MORCILLO MORENO, J., «Una crisis marcada por la globalización: Intervención, desregulación y autorregulación regulada», BLASCO ESTÉVEZ, A. (coord.), *El Derecho Público de la crisis económica. Transparencia y sector público. Hacia un nuevo Derecho Administrativo*, INAP, Madrid, 2012, pp. 445-459.
- ORÓN MORATAL, G., «Consecuencias de la integración en las Comunidades Europeas sobre el Derecho Financiero y Tributario», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero (REDF)* n° 97/1998, pp. 53-98.
- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la Lengua Española*, 22ª ed., Espasa-Calpe, Madrid, 2001.
- ROLDÁN BARBERO, J., «Soberanía del Estado y Derecho de la Unión Europea», RODRÍGUEZ CARRIÓN, A. J. y PÉREZ VERA, E. (coords.), *Soberanía del Estado y Derecho Internacional. Homenaje al Profesor Juan Antonio Carrillo Salcedo*, T. II, Universidad de Sevilla-Universidad de Córdoba-Universidad de Málaga, Sevilla, 2005, pp. 1215-1232.
- SÁNCHEZ BARRILAO, J. F., «Globalización y crisis económica: sombras en la integración europea», *Videtur Quod. Anuario del Pensamiento Crítico*, n° 2/2010, pp. 184-201.
- SOLER ROCH, M. T., *Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de protección de los derechos humanos*, Lección Inaugural. Curso Académico 2011-2012, Universidad de Alicante.