

EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA. LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (TJUE)

José Manuel Tejerizo López¹

I. INTRODUCCIÓN.

En el año 2008 se celebraron en Almería (España) unas Jornadas de Estudio bajo el título de "Derecho comunitario y procedimiento tributario", en las que intervine con una Ponencia titulada "El principio de proporcionalidad y los procedimientos tributarios". Los textos presentados en las Jornadas y, por tanto, mi Ponencia, fueron publicados en 2010, por lo que pueden ser consultados sin problemas².

Como ya dije entonces (y volveré brevemente sobre ello más adelante), el principio de proporcionalidad en el ámbito tributario juega un papel relevante tanto en el plano legislativo como en el de aplicación de los tributos, sobre todo en los procedimientos de investigación llevados a cabo por los órganos competentes de la Hacienda Pública³. Esto ha provocado, entre otras consecuencias y como era de esperar, que el principio sea invocado cada vez con más frecuencia por los contribuyentes al recurrir las decisiones de la Administración tributaria, y que se haya convertido en una guía importante para los Tribunales de justicia a la hora de resolver tales recursos. En este campo, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha sido un pionero, hasta el punto de que algunas de sus sentencias fundamentadas en el principio de proporcionalidad tributaria, de las que vamos a destacar algunas de las más recientes, han llegado incluso a provocar la derogación práctica y, en último término, la modificación de algunas normas tributarias españolas.

Por todo ello, me ha parecido interesante destacar la labor del TJUE en la definición y desarrollo de este principio en un Seminario que tiene por objeto analizar los problemas del Derecho Procesal Tributario. Pero antes de ello, y con el fin de hacer más inteligible el núcleo de mi intervención, me parece útil, a modo de introducción, dar una idea general del sistema de recursos tributarios que existe en el Derecho español,

¹ Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED (MADRID). Recibido el 26 de marzo de 2018, aceptado el 30 de mayo de 2018.

² "El principio de proporcionalidad y los procedimientos tributarios", en "Derecho comunitario y procedimiento tributario", dirigido por Fernando Fernández Marín, Editorial Atelier, Barcelona, 2010.

³ En España los tributos estatales son gestionados (en el más amplio sentido del término) por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), Ente público dotado de personalidad jurídica propia que depende orgánicamente del Ministerio de Hacienda.

del papel que juega el TJUE en este sistema de recursos y, en fin, del propio principio de proporcionalidad.

A. EL SISTEMA ESPAÑOL DE RECURSOS EN MATERIA TRIBUTARIA

El artículo 6 de la Ley General Tributaria española de 2003 (LGT) establece:

"El ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones tienen carácter reglado y son impugnables en vía administrativa y jurisdiccional en los términos establecidos en las Leyes".

En realidad, este precepto es perfectamente prescindible porque la posibilidad de impugnar los Reglamentos y los actos administrativos ya se encuentra establecida con carácter general (y no solo para el ámbito tributario) en el artículo 106, 1 de la Constitución española (CE). Del artículo 6 LGT que acabamos de mencionar se desprende con claridad que, en el Derecho español, existen dos tipos de recursos tributarios: los planteados ante y resueltos por la propia Administración, y los recursos jurisdiccionales. A cada uno de estos recursos voy a dedicar unas líneas, no sin antes indicar que, dada la complejidad del sistema, solo haré referencia a los tributos estatales.

1. LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS

Es evidente que el campo de juego donde deben resolverse las controversias sobre la aplicación de los tributos son los procesos judiciales. Pero, para seguir con el símil deportivo, antes de acudir a este campo de juego hay que jugar unas eliminatorias previas en otros campos (los recursos administrativos), eliminatorias que deben ser agotadas totalmente antes de acudir a la justicia, según indica expresamente el artículo 25, 1 de la Ley 29/1998, de 13 julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (en adelante LJCA), regla que es exigida con especial rigor, y que tiene como corolario la negativa de los jueces y tribunales españoles a examinar en vía jurisdiccional cuestiones que no hubieran sido planteadas previamente por los interesados en la vía administrativa.

Lo más llamativo de la cuestión es que la necesidad de agotar la vía administrativa no es un principio constitucional, sino que es una regla impuesta por una ley ordinaria y que, como tal, podría desaparecer o ser modificada. Que no es un principio constitucional lo demuestra el hecho de que la necesidad de agotar previamente la vía administrativa para acceder al proceso judicial contencioso administrativo tiene muchas excepciones. Así sucede, por ejemplo, en los recursos directos contra normas generales (artículo 107, 3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre), en los recursos contra la inactividad de la Administración (artículo 29, 1 de la LJCA), en los recursos contra las actuaciones materiales que constituyan vía de hecho (artículo 30 LJCA), y en los litigios entre Administraciones públicas (artículo

44,1, también de la Ley jurisdiccional).

Más aun, incluso podría decirse que el derecho a obtener una decisión judicial rápida que es una de las manifestaciones del derecho a la tutela judicial efectiva (artículo 24 CE), permitiría entender que de la Constitución se desprende precisamente lo contrario, esto es la posibilidad de acudir directamente a los tribunales para discutir los actos administrativos, en nuestro caso tributarios, sin la intervención previa y necesaria de la Administración.

Sea como fuere, lo cierto es que la exigencia del agotamiento previo de la vía administrativa, que cuenta con el apoyo explícito de nuestro Tribunal Constitucional (podemos citar, por todas, la STC 275/2005, de 7 de noviembre), se ha pretendido justificar con numerosos argumentos, pero aun aceptando que la regla del agotamiento previo de la vía administrativa puede ser razonable, lo que parece claro es que los argumentos esgrimidos en su defensa solo son plausibles si se dan tres condiciones: que el sistema de recursos administrativos sea simple, que los recursos mismos sean de tramitación sencilla y, en fin, que sean resueltos con rapidez.

Pues bien, los recursos administrativos en materia tributaria no cumplen ninguna de estas tres condiciones. Así, el sistema resulta muy complejo, y los mecanismos de atenuación arbitrados legalmente, por ejemplo, el carácter potestativo del recurso de reposición, o la posibilidad de obviar los recursos ante los órganos administrativos regionales (que mencionaré de inmediato), ha sido insuficientes para evitarlo. Tampoco puede decirse que los costes sean pequeños porque, si bien es cierto que los recursos administrativos en materia tributaria son gratuitos, también lo son en alguna parte los recursos judiciales y, sobre todo, porque, dada la complejidad de las normas tributarias, los interesados deben buscar casi siempre la ayuda de expertos, lo que contribuye a incrementar tales costes. Y, en fin, tampoco la Administración tributaria es especialmente diligente (por utilizar una expresión benevolente) a la hora de resolver los recursos.

Dicho esto, podemos explicar brevemente la estructura del sistema español de los recursos administrativos en materia tributaria.

1) En primer lugar, está el **recurso de reposición**, que es de carácter potestativo y que, como en el resto de la Administración, tiene una tramitación muy sencilla y se resuelve por el mismo órgano que dictó el acto tributario que se recurre. Estas dos circunstancias: tener carácter potestativo y ser resuelto por quien dictó el acto recurrido ha hecho que su uso cada vez sea más escaso.

2) En segundo término, y una vez resuelto el recurso de reposición, naturalmente en contra de las pretensiones de los interesados, porque de otro modo la controversia se habría acabado; o no interpuesto previamente, puesto que acabamos de decir que es potestativo, existen en España, desde casi un siglo, unos recursos propios y exclusivos de nuestra materia. Son las **reclamaciones económico-administrativas** (este es su nombre legal), cuya características más relevantes son que su tramitación y resolución se encomienda a órganos propios y específicos, diferentes, por tanto, de los que dictan los actos objeto de recurso; y que sus decisiones, en multitud de supuestos, pueden ser recurridas por ciertos órganos directivos de la Hacienda Pública española (por ejemplo, el Director General de Tributos del Ministerio de Hacienda).

Sin poder examinar con detalle estos recursos, por razones evidentes, son varias las cuestiones que nos interesa examinar en esta sede⁴. Lo primero que llama la atención es la semejanza de las reclamaciones económico-administrativas con los procesos judiciales:

a) Los órganos a los que se encomienda la función se denominan *Tribunales Económico-Administrativos* (TEA). Existen varios TEA: uno Central (TEAC), con competencia en toda España y con sede en Madrid; 17 Territoriales (TEAR), uno por cada Comunidad Autónoma; y dos Locales (TEAL), con competencia cada uno de ellos en las ciudades de Ceuta y Melilla.

b) Estos órganos pueden plantear cuestiones prejudiciales ante el TJUE.

c) La tramitación de las reclamaciones se lleva a cabo a imagen y semejanza de los procesos judiciales (interposición sin necesidad de fundamentar las pretensiones, escrito de alegaciones similar al de demanda, existencia de un periodo probatorio, resoluciones de formato similar a las sentencias, etc.).

d) En algunos supuestos se puede observar incluso la existencia de partes que plantean un debate contradictorio como en los procesos contenciosos (por ejemplo, en los casos de recurso de alzada interpuesto por alguno de los órganos administrativos legitimados para ello).

e) La ejecución de sus decisiones se lleva a cabo de acuerdo mediante cauces similares a los de las sentencias. Por ejemplo, los TEA no dictan los actos administrativos a través de los cuales deben ejecutarse sus decisiones, sino que encomiendan esta tarea a los órganos que dictaron los actos recurridos (de gestión, de inspección o de recaudación); incluso existe un incidente de ejecución de la resolución similar, sino idéntico, al que se conoce en la jurisdicción contencioso-administrativa para ejecutar una sentencia.

f) Las resoluciones de los TEA no pueden ser objeto de revisión de oficio por parte de la Administración tributaria, con algunas importantes excepciones.

⁴ En el Anexo de este trabajo se reproduce un esquema de los recursos administrativos en materia tributaria establecidos en la legislación española (solo referido a los tributos estatales).

Ahora bien, a pesar de las apariencias esto no significa que los TEA deban ser considerados, desde un punto de vista constitucional, verdaderos órganos jurisdiccionales, sino que forman parte de la Administración de la Hacienda Pública del Estado. Así:

1) No forman parte del Poder Judicial, de tal modo que sus miembros no están sujetos a la disciplina del Consejo General que gobierna aquél.

2) Se encuentran sometidos a las reglas de la subordinación jerárquica propias de los órganos administrativos.

3) Se excluyen de su conocimiento algunos actos de la Administración Tributaria (por ejemplo, los dictados por el Ministro de Hacienda).

4) Sus miembros son funcionarios sometidos, como todos, al régimen estatutario común, sin que estén dotados de la independencia de que gozan constitucionalmente los jueces y tribunales.

5) A diferencia de lo que sucede en el ámbito judicial, son competentes para resolver cuantas cuestiones de hecho o de derecho se ofrezcan en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, con la única prohibición de no empeorar la situación inicial del recurrente.

El principal problema de la existencia de recursos administrativos tributarios, que son de tramitación necesaria antes de llegar a los Tribunales de justicia, radica en la tardanza, muchas veces insoportable, en la resolución de los asuntos que se someten al conocimiento de los TEA competentes en cada caso. Ni siquiera las reglas como el silencio negativo que, permiten acudir a las sucesivas instancias administrativas o jurisdiccionales cuando no hay un pronunciamiento expreso de tales órganos en el plazo de un año, pueden considerarse un lenitivo suficiente. Aunque parece claro que esta situación fáctica no puede considerarse "*stricto sensu*" una violación al derecho a un proceso público sin dilaciones indebidas contenido en el artículo 24.2 CE, porque el Tribunal Constitucional lo ha aplicado única y exclusivamente frente a la inacción o tardanza de los jueces y tribunales, no nos cabe la menor duda de que, desde un punto de vista material, la lesión de los derechos e intereses legítimos de los particulares se produce igualmente por el comportamiento de los TEA.

Ante esta panorama, buena parte de la doctrina, entre la que me cuento, ha criticado duramente la regulación e incluso ha puesto en cuestión la propia existencia de los TEA, sugiriendo, en todo caso, ciertas modificaciones en el sistema vigente de recursos administrativos en materia tributaria.

Posiblemente la mejor solución sería unificar los recursos tributarios, tanto administrativos como judiciales, en una sola secuencia, como sucedió por ejemplo en Italia hace relativamente poco tiempo. Ahora bien, sin llegar a este extremo, parece claro el sistema actual debería reformarse en no pocos extremos. En especial:

a) Debería abandonarse la configuración de los recursos administrativos como presupuesto necesario para acudir a los Tribunales de Justicia. Los escasos supuestos que se permiten en las normas (los recursos directos contra las disposiciones generales) deberían ampliarse de manera generosa.

b) Debería desaparecer la legitimación que tienen algunos órganos administrativos para recurrir ciertas Resoluciones de los TEA. Esta regla, insólita por inhabitual, en el mundo administrativo, no tiene una justificación racional porque la discrepancia de la Administración Tributaria con las decisiones de los TEA debería ser resuelta de otro modo (declaración de lesividad de la Resolución, modificación de las propias normas reguladoras de los tributos; acatamiento puro y simple de los pronunciamientos de los TEA, etc.).

c) Debería simplificarse el procedimiento, abandonando el mimetismo actual con los procesos judiciales.

d) Debería acabarse con la doble instancia, lo que supone redefinir el campo competencial, sobre todo del TEAC.

e) Debería admitirse, con algunas cautelas es cierto, el silencio favorable a las pretensiones de los interesados (por ejemplo, en los casos en que decisiones de los TEA que han aceptado dichas pretensiones hubieran sido recurridas por los órganos administrativos, mientras siga aceptándose su legitimación).

2. LOS RECURSOS ANTE LOS TRIBUNALES DE JUSTICIA

Ya hemos apuntado que, salvado el escollo de los recursos administrativos, las controversias en materia tributaria se resuelven, en último término, en sede judicial.

De acuerdo con un modelo importado del Derecho francés en el siglo XIX, aunque mucho más acentuado que en original, las cuestiones tributarias (como todas en las que intervienen las Administraciones Públicas) se

encomiendan al conocimiento de un orden judicial especial, distinto del orden civil, que conoce de los asuntos civiles y mercantiles, y del orden penal (aunque en materia tributaria la jurisdicción penal interviene si se está enjuiciando la existencia o no de un delito contra la Hacienda Pública). Este orden judicial especial es la **Jurisdicción Contencioso-Administrativa**, regidapor la Ley de 1998, que he citado antes.

De su regulación nos interesa destacar ahora solo dos cuestiones: si resulta correcta tal atribución y cuál es la competencia de los distintos Jueces y Tribunales que conforman tal jurisdicción.

La organización de la justicia y la determinación del ámbito de actuación material de los distintos jueces y tribunales es uno de los rasgos más característicos de la diferenciación de los ordenamientos nacionales. A diferencia de lo que sucede con la regulación de muchos institutos materiales, que cada vez más se regulan con normas iguales o similares en los países de formación jurídica similar o con fuertes vínculos económicos (las normas tributarias que rigen en los distintos Estados miembros de la UE es un buen ejemplo de ello), la organización de la justicia presenta rasgos propios y específicos en cada uno de ellos. Los sistemas jurisdiccionales británico, francés, alemán, italiano y español, por citar un ejemplo de países con sistemas tributarios muy similares, son extremadamente diferentes.

En nuestro ordenamiento, ya hemos dicho que la competencia en materia tributaria se encomienda a los órganos de la jurisdicción contenciosa. Podemos dar por correcta esta atribución, aunque se podría sugerir la creación de órganos especializados en materia tributaria, de manera similar a lo que sucede en otros ámbitos judiciales (así, a título de ejemplo, con los juzgados de lo mercantil o de familia que existen en la jurisdicción civil). La justificación vendría dada por la ingente cantidad de asuntos tributarios de que conocen los jueces y tribunales contenciosos (según algunos datos, casi la mitad de todos los asuntos de que entienden).

La otra cuestión que quiero abordar muy brevemente es la competencia de los distintos jueces y tribunales que configuran la jurisdicción contencioso- administrativa. Esta competencia es improrrogable, de tal modo que resulta indisponible para las partes en conflicto (con alguna excepción, es cierto) pudiéndose apreciar de oficio. Por otro lado, los criterios en virtud de los cuales se determina tal competencia son el jerárquico y el territorial, lo que complica en buena medida la organización de esta jurisdicción.

Esta complicación se acentúa hasta extremos difícilmente justificables en la materia tributaria, porque además de los criterios mencionados, hay que tener en cuenta otros, como son la existencia de distintas Haciendas implicadas en los recursos, y la posibilidad de utilizar distintas vías administrativas para recurrir. Todo ello hace que, en no pocas ocasiones, resulte difícil determinar el órgano judicial que debe entender de un asunto concreto.

Es evidente que en esta sede no podemos pasar revista a todo los problemas que plantea la determinación de la competencia de los Jueces y Tribunales contenciosos, pero sí conviene hacer algunas consideraciones generales sobre el particular, repito que solo para la Hacienda estatal.

En el ámbito estatal, la intervención previa de los órganos económico-administrativos, que acabamos de resumir, condiciona la vía judicial subsiguiente. Por ello podemos decir, con carácter general, que serán competentes⁵:

a) Los Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) (uno por cada Comunidad Autónoma) cuando el asunto hubiera sido resuelto definitivamente por un TEAR(o un TEAL) en única instancia.

b) Y lo será la Audiencia Nacional (AN) cuando el asunto hubiera sido conocido por el TEAC (en segunda o en única instancia).

A reserva de lo que diremos enseguida, solo en los casos en que hubiera intervenido la Audiencia Nacional cabrá, en su caso, recurso de casación ante el Tribunal Supremo (TS). Esta regla no está establecida expresamente en las Leyes, pero puede deducirse fácilmente del hecho de que la cuantía mínima del asunto exigible para interponer el recurso ordinario de casación es de 600.000 euros, por lo que es evidente que solo pueden llegar al TS aquellos asuntos que, en vía administrativa, hubieran acabado en el TEAC (para lo que es necesario que la cuantía del asunto sea de, al menos, 150.000 euros) y que, consiguientemente, solo pudieron ser enjuiciados después por la Audiencia Nacional. También cabe el recurso de casación contra las sentencias que declaren nula o conforme a Derecho una disposición de carácter general.

Ahora bien, en esta materia la cuestión competencial no resulta tan sencilla como acabamos de exponer, por lo que es necesario hacer algunas precisiones adicionales:

a) Si nos encontrásemos ante actos dictados por algunos órganos tributarios de ámbito estatal (Director General de la AEAT, por ejemplo) el órgano competente para enjuiciarlos serán los Juzgados Centrales de lo Contencioso — Administrativo, con posibilidad de apelación ante la AN en algunos casos. De estos, hay que destacar los asuntos cuya cuantía fuera de, al menos, 30.000 euros, o los llamados recursos indirectos contra los Reglamentos.

b) Las disposiciones generales dictadas por el Ministro de Hacienda o los Secretarios de Estado pueden ser recurridas directamente, sin vía administrativa previa, ante la AN, con posibilidad de recurso de casación ulterior ante el TS. La misma regla se aplica en las sanciones impuestas por el Ministro de Hacienda.

⁵ En el Anexo de este trabajo se reproduce un esquema de los recursos jurisdiccionales en materia tributaria establecidos en la legislación española (solo referido a los tributos estatales).

c) Las disposiciones generales dictadas por el Consejo de Ministros pueden ser recurridas directamente, sin necesidad de vía administrativa previa, ante el TS. La misma regla se aplica en las sanciones impuestas por el Consejo de Ministros.

d) A pesar de la regla general contraria, en algunos casos sí cabe recurso de casación contra las sentencias dictadas por los TSJ.⁶⁶ Por ejemplo, así sucede en las sentencias que declaren nula o conforme a Derecho una disposición de carácter general; o en los recursos de casación por unificación de doctrina (para asuntos con cuantía superior a 30.000 euros), o en interés de ley, que solo pueden interponerse por las Administraciones públicas y el Ministerio Fiscal y que no alteran la situación del interesado, cualquiera que sea el resultado del recurso de casación (artículo 100 de la LJCA), lo cual es explicable porque ni siquiera tiene legitimación para ser parte en el recurso.

⁶ Hoy la admisibilidad del recurso de casación ante nuestro Tribunal Supremo se basaba solo en la cuantía del asunto debatido (600.000 euros o superior). Ahora no se exige cuantía alguna, pero el recurso se admite solo si tiene “interés casacional”. La ley de la jurisdicción contencioso-administrativa (que es la que entiende de los asuntos tributarios), dice sobre el particular:

“Artículo 88.

1. El recurso de casación podrá ser admitido a trámite cuando, invocada una concreta infracción del ordenamiento jurídico, tanto procesal como sustantiva, o de la jurisprudencia, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo estime que el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.

2. El Tribunal de casación podrá apreciar que existe interés casacional objetivo, motivándolo expresamente en el auto de admisión, cuando, entre otras circunstancias, la resolución que se impugna:

a) Fije, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal o de la Unión Europea en las que se fundamenta el fallo contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales hayan establecido.

b) Siente una doctrina sobre dichas normas que pueda ser gravemente dañosa para los intereses generales.

c) Afecte a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso.

d) Resuelva un debate que haya versado sobre la validez constitucional de una norma con rango de ley, sin que la improcedencia de plantear la pertinente cuestión de inconstitucionalidad aparezca suficientemente esclarecida.

e) Interprete y aplique aparentemente con error y como fundamento de su decisión una doctrina constitucional.

f) Interprete y aplique el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia o en supuestos en que aun pueda ser exigible la intervención de éste a título prejudicial.

g) Resuelva un proceso en que se impugnó, directa o indirectamente, una disposición de carácter general.

h) Resuelva un proceso en que lo impugnado fue un convenio celebrado entre Administraciones públicas.

i) Haya sido dictada en el procedimiento especial de protección de derechos fundamentales.

3. Se presumirá que existe interés casacional objetivo:

a) Cuando en la resolución impugnada se hayan aplicado normas en las que se sustente la razón de decidir sobre las que no exista jurisprudencia.

b) Cuando dicha resolución se aparte deliberadamente de la jurisprudencia existente al considerarla errónea.

c) Cuando la sentencia recurrida declare nula una disposición de carácter general, salvo que esta, con toda evidencia, carezca de trascendencia suficiente.

d) Cuando resuelva recursos contra actos o disposiciones de los organismos reguladores o de supervisión o agencias estatales cuyo enjuiciamiento corresponde a la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional.

e) Cuando resuelva recursos contra actos o disposiciones de los Gobiernos o Consejos de Gobierno de las Comunidades Autónomas.

No obstante, en los supuestos referidos en las letras a), d) y e) el recurso podrá inadmitirse por auto motivado cuando el Tribunal aprecie que el asunto carece manifiestamente de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.”

Para los fines que nos interesan, pueden bastar estos apuntes sobre el modelo de recursos en materia tributaria que existe en España, de los que se desprende sobre todo la necesidad de su simplificación. Esta necesidad se acentúa si tomamos en cuenta que existen además otros sistemas para la Hacienda de las Comunidades Autónomas y para las Haciendas Locales, modelos que solo en parte coinciden con el que hemos examinado.

B. LA INFLUENCIA DE LA DOCTRINA DEL TJUE EN LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

El modelo de recursos en materia tributaria que acabamos de exponer se ha visto fuertemente condicionado por la existencia de un Tribunal de Justicia creado por los Tratados constitutivos de las Comunidades Europeas, hoy día denominados Tratado de la Unión Europea (TUE) y Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE). El TJUE tiene encomendadas muchas funciones que, según han puesto de relieve la doctrina, le hacen diferente de los Tribunales Internacionales *stricto sensu*, aproximándole a los Tribunales internos de los Estados.

Entre otras, tiene encomendada la función exclusiva de garantizar el respeto de las normas y los actos de los Estados miembros a los Tratados de la Unión Europea y de sus normas comunes. Por ello, no cabe ninguna duda de que, en el ejercicio de esta función, el TJUE o, mejor dicho, sus sentencias, constituyen una fuente complementaria del Derecho. Como ya he apuntado, puede llegar, incluso, a expulsar del ordenamiento jurídico aquellas normas que contradigan lo dispuesto en los Tratados, comportándose entonces como un auténtico Tribunal Constitucional Comunitario.

Dos principios capitales que son para entender el funcionamiento de la UE, han sido una creación propia del TJUE y se admiten hoy sin discusión alguna:

1) La primacía del Derecho Comunitario sobre los ordenamientos de cada uno de los Estados miembros, incluso en materias que, a primera vista, no son competencia de la UE, como puede ser, en nuestra materia, la imposición directa. Podemos citar, como exponentes de esta doctrina, entre otras muchas, las Sentencias de 26 de noviembre de 1998 (Asunto C-7/97, *Oscar Bronner GmbH & Co. KG* y otros), 29 de abril de 1999 (Asunto C-224/97, *Erich Ciola*), 24 de marzo de 2009 (Asunto C-445/06, *Danske Slagterier*), y 26 de enero de 2010 (Asunto C-118/08, *Transportes Urbanos y Servicios Generales, S.A.L.*)

Esta primacía ha sido reconocida también por jurisprudencia española. Podemos citar al respecto la Sentencia del Tribunal Constitucional 58/2004, de 19 de abril, y la Declaración del propio TC 1/2004, de 13 de diciembre; así como las SSTS de 29 de octubre de 1998 (RJ 1998\7939), 13 de julio de 2004 (RJ 2004\4863) y 11 de enero y 10 de julio de 2008 (JUR 2008\28673 y RJ 2008\4371).

2) El principio del efecto directo del Derecho Comunitario, que se aplica no pocas veces conjuntamente con el de su invocación directa por parte de los ciudadanos, también es un lugar común en las SSTJUE, de tal modo que ya no se hace cuestión expresa de ello. Se pueden citar, como ejemplos, las de 11 de enero de 2001 (Asunto C-1/99, *Kofisa Italia Srl*), 8 de marzo de 2001 (Asuntos acumulados C-397/98 y C-410/98), 13 de marzo de 2001 (Asunto C-379/98, *PreussenElektra AG*), y 6 de noviembre de 2003 (Asunto C — 45/01, *Christoph — Dornier — Stiftung für Klinische Psychologie*).

Como hemos apuntado, el TJUE tiene numerosas competencias (por ejemplo, también resuelve los asuntos referidos al personal de las Instituciones Europeas) y, según cada una de ellas, varía la legitimación para interponer recursos o plantear cuestiones prejudiciales ante él. Por lo que nos interesa, su actuación se produce a instancia de las Instituciones comunitarias (en especial, la Comisión Europea), de alguno o algunos de los Estados miembros, o de algún órgano jurisdiccional nacional, en nuestro caso español.

Para el objeto de nuestro examen, conviene que digamos algo sobre la intervención del TJUE a instancia de un Juez o Tribunal español. El artículo 267 del TFUE (antiguo artículo 234 TCE) establece:

"El Tribunal de Justicia de la Unión Europea será competente para pronunciarse, con carácter prejudicial:

a) sobre la interpretación de los Tratados;

b) sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión;

Cuando se plantee una cuestión de esta naturaleza ante un órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros, dicho órgano podrá pedir al Tribunal que se pronuncie sobre la misma, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo.

Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional, cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al Tribunal.

Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional en relación con una persona privada de libertad, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se pronunciará con la mayor brevedad."

Sobre este precepto podemos realizar las siguientes consideraciones:

1) El TJUE interviene a solicitud de un Juez o Tribunal español de oficio, cuando este considere que la resolución del asunto del que esté conociendo depende de la aplicación de alguna norma comunitaria, y tenga dudas sobre cuál debe ser su interpretación correcta.

2) El TJUE interviene cuando se lo pide un Juez o Tribunal español a instancia de una de las partes. La importancia del precepto que hemos reproducido radica en el hecho de que, cuando nos encontremos ante la última instancia jurisdiccional nacional, la petición de la parte no puede ser rechazada por el Juez o Tribunal que entienda del asunto.

Esta supone una diferencia relevante respecto de la intervención de nuestro Tribunal Constitucional a solicitud de los interesados. En nuestro Derecho, cualquier Juez o Tribunal puede plantear una cuestión de constitucionalidad, que no es otra cosa que la petición al TC para que se pronuncie sobre la declaración de la constitucionalidad o no de una norma relevante para el resultado de un proceso judicial. La diferencia con

el caso del TJUE es que, en este caso, la solicitud que hace una de las partes del proceso puede o no ser acogida por el órgano jurisdiccional⁷.

3) Como es fácilmente imaginable, el contenido de las sentencias del TJUE es muy puede ser muy variado. En materia tributaria, si se estima el recurso lo normal es que, dependiendo de cómo se haya planteado la cuestión, adopte una de estas dos decisiones:

a) Declarar una norma contraria al ordenamiento comunitario, lo que supone su expulsión del ordenamiento interno. Esto plantea una cuestión muy

⁷ No podemos detenernos en ello, pero esta diferencia de régimen jurídico, que puede parecer nimia, ha adquirido una gran importancia a la hora de pedir la responsabilidad del Estado. Cuando el TC ha declarado la inconstitucionalidad de una norma, la vía más adecuada para pedir el resarcimiento de daños a los afectados por tal declaración, hayan sido o no partes en el proceso, es ejercitar la acción para pedir la **responsabilidad patrimonial del Estado** (artículo 121 de nuestra Constitución, desarrollado por la Ley 429/1993, de 26 de marzo). Esta doctrina está plenamente aceptada por nuestro TS De entre sus numerosos pronunciamientos, pueden mencionarse las Sentencias de 29 de febrero de 2000 (RJ 2000\2730), de 27 de marzo de 2001, dos (RJ 2001\2665 y 2666), de 16 de octubre de 2007, que (RJ 2007\8157), que hace un repaso de numerosos pronunciamientos anteriores, de 31 de diciembre de 2007 (RJ 2008\1218), y de 22 de abril de 2008 (RJ 2008\2471).

Esta vía, sin embargo, no puede ser aplicada cuando se pretenda el resarcimiento de una cantidad satisfecha por causa de una norma que posteriormente se declarase contraria al ordenamiento comunitario. Así en la STS de 29 de enero de 2004 (RJ 2004\1077) se puede leer:

“Esta doctrina no es trasladable a los supuestos en que una norma... [sea contraria] a la legislación europea ya que tal contradicción es directamente invocable ante los tribunales españoles y por tanto la recurrente pudo recurrir en vía administrativa primero y en vía contenciosa después al acta de liquidación y tanto la administración como la jurisdicción posteriormente debían haber aplicado directamente el ordenamiento comunitario. La recurrente en este caso...sí era titular de la acción por invocar la contradicción entre el ordenamiento estatal y el ordenamiento comunitario que debía ser aplicado directamente por los tribunales nacionales incluso aun cuando no hubiese sido invocado expresamente, ...”

Con todo, no es posible olvidar las dificultades que existen para utilizar con carácter general la acción de responsabilidad patrimonial del Estado para conseguir el resarcimiento de un daño producido por una norma legal declarada nula. Quizá la más relevante sea la necesidad de respetar el plazo legal establecido para exigir la responsabilidad patrimonial que es de un año . Este plazo que, a primera vista, pudiera parecer suficiente, en la práctica es muy corto y puede llegar a impedir que muchas personas interesadas puedan conocer a tiempo la existencia de una sentencia que les favorece.

importante, que me limito a apuntar, cual la de si tal expulsión tiene o no efecto retroactivo⁸.

b) Precisar cuál es la interpretación correcta de una norma comunitaria. En este caso remite el asunto al Juez o Tribunal, en nuestro caso español, para que sea él quien resuelva el asunto concreto teniendo en cuenta tal interpretación.

Cualquiera que sea la vía por la que se acceda al TJUE, sus sentencias son de obligado cumplimiento para los Estados miembros, lo que tiene una importancia relevante en materia tributaria, sobre todo en los impuestos que están armonizados como el IVA o la mayor parte de los Impuestos especiales. Y muchas de sus decisiones toman como referencia el respeto al principio de proporcionalidad, que es lo que justifica mi intervención.

Sin embargo, antes de ver la doctrina del TJUE sobre este importante principio tributario, es útil, para cerrar esta ya larga introducción, realizar algunos apuntes sobre el principio mismo

C. FORMULACIÓN DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN LA LEGISLACIÓN VIGENTE

Aunque el término tiene diversos significados en nuestro idioma, para lo que nos interesa, la **proporcionalidad** debe entenderse como la igualdad entre dos razones o, dicho de otro modo, y refiriéndonos exclusivamente al campo del Derecho, el respeto a este principio exige que la reacción del Ordenamiento jurídico o de sus aplicadores ante un determinado hecho, acto o negocio deba guardar un equilibrio con los fines que en cada caso se persiguen.

⁸ Por regla general, el TJUE ha defendido el efecto *ex tunc* (es decir, el carácter retroactivo) de las sentencias que hubieran puesto de manifiesto una infracción del ordenamiento europeo por parte de normas del Derecho interno. Se pueden ver, entre otras muchas, y por todas, las Sentencias de 6 de octubre de 2005 (Asunto C-204/03, *Comisión- España*), y de 18 de enero de 2007 (Asunto C-313/05, *Maciej Brzeziński*). En la primera se puede leer:

“29 Por lo que respecta a la limitación en el tiempo de los efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia que ha solicitado el Gobierno español, debe recordarse que sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico comunitario, verse inducido a establecerla.

*30 Para ello, como ha señalado el Abogado General en el punto 24 de sus conclusiones, es necesario que pueda acreditarse que las autoridades estatales fueron incitadas a adoptar una normativa o a observar una conducta contraria al Derecho comunitario en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias en cuestión (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de septiembre de 2000, *Comisión/Reino Unido*, C359/97, Rec. p. I6355, apartado 92). Pues bien, en este caso no existía tal incertidumbre. No procede, por tanto, limitar los efectos en el tiempo de la presente sentencia”.*

Como ha expresado la doctrina, el juicio de proporcionalidad de la reacción pública ante una determinada situación de hecho exige tener en cuenta tres perspectivas: a) la adecuación de tal reacción al fin perseguido; b) la ausencia de alternativas menos agresivas (por ejemplo, frente a los derechos de los ciudadanos); y c) una ponderación entre los costes (evidentemente no solo económicos, aunque también) de la reacción y los beneficios que se pueden obtener de ella. De forma explícita o implícita estos elementos o varas de medir la proporcionalidad se encuentran en buena parte de las sentencias del TJUE que vamos a mencionar.

Desde un punto de vista jurídico, el principio de proporcionalidad debe ser considerado como un concepto jurídico indeterminado. Es decir, en palabras de GARCÍA DE ENTERRÍA Y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, nos encontramos ante:

“Una esfera de la realidad cuyos límites no aparecen bien precisados en su enunciado, no obstante lo cual es claro que intenta delimitar un supuesto concreto”.

Como también dicen los autores citados, en los conceptos jurídicos indeterminados:

“...la indeterminación del enunciado no se traduce en una indeterminación de las aplicaciones del mismo, la cuales sólo permiten una unidad de solución justa en cada caso, a la que se llega mediante una actividad de cognición, objetivable por tanto, y no de volición”.

En fin, la apreciación o no del respeto, en nuestro caso, al principio de proporcionalidad deberá llevarse a cabo a través de una apreciación por juicios disyuntivos (la frase está tomada asimismo de los mismos autores, aunque adaptada a nuestro objeto de estudio). Dicho de otro modo, la reacción del Ordenamiento jurídico o de sus aplicadores ante un supuesto de hecho será proporcional o no; lo que es imposible es que sea ambas cosas a la vez.

Como consecuencia de lo que acabamos de decir, la potencialidad del principio de proporcionalidad juega en dos planos o niveles diversos. El primer nivel es el normativo propiamente dicho. Las leyes (en sentido amplio) deben dictarse en modo tal que sus dictados guarden un adecuado equilibrio con los fines perseguidos. El segundo nivel es la utilización del principio de proporcionalidad como vara de medir de la intervención de los Poderes públicos, en nuestro caso, la Administración tributaria, tanto en lo que se refiera a la interpretación de las normas, como en lo que atañe a sus actuaciones propiamente dichas en la aplicación de los tributos.

Como ya dije en el trabajo de 2008 que he citado el principio de mi intervención, y repito ahora, porque tendremos oportunidades sobradas de demostrarlo, la distinción entre estos dos niveles de la proporcionalidad en el ámbito tributario no es meramente teórica, sino que tiene una indudable transcendencia práctica, por otra parte obvia, en los supuestos en los que aquella (la proporcionalidad) brille por su ausencia, porque me parece evidente que la restauración de la proporcionalidad perdida es mucho más difícil de conseguir cuando se ha producido en el nivel normativo.

De todo esto se puede extraer una conclusión inicial: el juicio de proporcionalidad de una determinada reacción jurídica se realiza inicialmente por el legislador o por el ejecutivo (según en el nivel en que nos encontremos), pero quien tiene la última palabra a la hora de precisar si existe o no proporcionalidad en la actuación de los Poderes públicos es siempre el Poder judicial.

En fin, el principio de proporcionalidad no es un principio teórico, sino que está recogido expresamente en el Ordenamiento jurídico. Dentro del Derecho interno español, el artículo 3, 2 LGT comienza diciendo precisamente *“La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad...”*, principio que sin duda ha inspirado otros muchos preceptos; por ejemplo, el artículo 34, 1, k) de la propia LGT, que recoge el derecho de los obligados tributarios a que

*“Las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos gravosa,
...”*

Más importante para nuestro objeto de estudio es el hecho de que el principio que estamos citando de modo reiterado está reconocido en el Derecho comunitario, incluso en el Derecho originario. Así, el artículo 5, 4 del TUE establece:

“En virtud del principio de proporcionalidad, el contenido y la forma de la acción de la Unión no excederán de lo necesario para alcanzar los objetivos de los Tratados.

Las instituciones de la Unión aplicarán el principio de proporcionalidad de conformidad con el Protocolo sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad”.

Este Protocolo es el segundo de los que se acompañan a las versiones consolidadas de los Tratados (de la Unión Europea y de Funcionamiento de la Unión Europea), y su lectura pone de relieve dos cosas:

a) Que el principio de proporcionalidad guarda una estrecha relación con el de subsidiariedad.

b) Que en realidad el Protocolo solo regula la aplicación de estos principios a las normas que pretende aprobar la Unión, *actos legislativos* según su terminología, expresión cuyo significado es mucho más amplio que el de leyes en sentido estricto, como se desprende de lo dispuesto en su artículo 3 (que incluye incluso las peticiones del TJUE, o las recomendaciones del Banco Central Europeo).

Pero nuestra Ponencia no tiene por objeto repasar cómo se ha aplicado el principio de proporcionalidad en la aprobación de las normas de la UE, porque este es un campo que se nos escapa, sino que nuestra intención, por el contrario, como lo demuestra el título de la Ponencia, tiene que ver con el respeto del principio en cuestión por parte de las normas y los actos de los Estados miembros, y únicamente cuando unas y otros se refieren a la materia tributaria.

II. EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA

En principio, la imposición directa se presta poco a pronunciamientos que enjuicien, desde el respeto al principio de proporcionalidad, las posibles alteraciones del funcionamiento de la UE, que no podemos olvidar que es un mercado único. En todo caso, estos pronunciamientos se refieren sobre todo a la prohibición de las ayudas de Estado y de los comportamientos tributarios desleales. Sin embargo, el estudio de estas dos cuestiones, que ha sido objeto de magníficos trabajos doctrinales, nos llevaría muy lejos y, desde luego excedería con mucho nuestra materia de análisis.

Lo cierto que la dificultad que hemos indicado deriva, sobre todo, del hecho de que la imposición directa, en principio, es de competencia exclusiva de los Estados miembros. Solo la labor paciente, y no siempre rectilínea, del TJUE, ha permitido establecer unas pautas comunes de tributación directa cuya finalidad última es eliminar las discriminaciones entre los residentes y no residentes en los distintos Estados miembros.

Es en este campo, y en el de las reestructuraciones empresariales, donde hemos encontrado alguna alusión, aunque a veces sea indirecta, al principio de proporcionalidad. A ello dedicaremos una breve atención antes de centrarnos en la imposición indirecta donde, como por otra parte parece evidente, ha tenido mayor aplicación el principio en cuestión.

A. LAS REESTRUCTURACIONES EMPRESARIALES

El régimen fiscal de las reestructuraciones empresariales ha sido objeto de grandes controversias en España. Hasta principios de los años 90 del

pasado siglo, tal régimen, por lo que se refiere a la imposición directa, podía suponer un tratamiento favorable, pero siempre a solicitud de los interesados y con una amplia discrecionalidad de la Administración tributaria para su reconocimiento. Por simplificar mucho la cuestión, los interesados solicitaban la exención de los impuestos devengados con ocasión de los procesos de reestructuración (en especial, de las plusvalías que podían aflorar como consecuencia de ellos). Ante esta petición, la Administración tributaria, después de los trámites que consideraba pertinentes, concedía la exención total o parcial de los impuestos en cuestión (en realidad solo esto último, porque la ley no preveía el reconocimiento de una exención completa).

Con la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros (modificada hoy día por la Directiva 2005/19/CE del Consejo, de 17 de febrero de 2005), la finalidad del régimen cambió radicalmente. Desde entonces, al menos en línea teórica, lo que se ha pretendido ha sido que los procesos de reestructuración empresarial se llevaran a cabo siempre por razones económicas, y que la aplicación de los tributos que teóricamente debían ser exigidos como consecuencia de tales procesos no se convirtiera en un obstáculo, casi siempre insalvable, para realizarlos. Para ello, el mecanismo que se introdujo, y que sigue vigente, es el de “suspender” la exigencia de los tributos en cuestión, sobre todo los que gravaban los beneficios extraordinarios puestos de manifiesto como consecuencia de las operaciones de las que venimos hablando hasta el momento en que se hicieran efectivos.

Es de imaginar que, de modo inmediato, se quiso que el “perdón de los tributos”, aunque fuera temporal, no se utilizara con finalidades espurias, sino que respondieran a operaciones que tuvieran una auténtica finalidad empresarial. De aquí se derivan tanto las cláusulas antiabuso (fundamentalmente contenidas hoy en el artículo 96, 2 del Texto refundido del Impuesto sobre sociedades español), como la aplicación restrictiva del régimen por parte de la Administración tributaria española. Tan restrictiva ha sido que ha dado lugar a una reprimenda de los Tribunales que, por lo contundente, no dejade ser insólita. Así, en la sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de febrero de 2011 (JUR 2011\77310) se dice:

“Las razones por virtud de las cuales esta Sala considera que asiste la razón a la demandante y que, por tanto, procede la aplicación a la operación litigiosa del régimen especial de los arts. 97 y siguientes de la LIS son las siguientes:

1) Existe una preocupante tendencia, en la Administración tributaria, al abuso de las cláusulas antifraude provenientes de la legislación comunitaria y que han sido concebidas para combatir

situaciones de elusión fiscal mediante la utilización de formas jurídicas desacostumbradas o manifiestamente inidóneas para el fin económico teóricamente perseguido.

2) En este asunto, da la impresión de que la Inspección no se habría visto satisfecha con ninguna de las explicaciones abrumadoramente ofrecidas por la sociedad recurrente a lo largo del procedimiento inspector, de la vía revisora obligatoria previa y de este proceso. La negativa a admitir la concurrencia de motivos económicos válidos en este asunto llega hasta la extravagancia, pues al margen de que el TEAC, en cuanto a este motivo, se limita al establecimiento de una especie de presunción iuris et de iure de fraude que no sólo no tiene apoyatura legal, tal como es formulada, sino que resiste cualquier intento de explicación, razonamiento o prueba intentada por el contribuyente. Al folio 21, dentro del fundamento jurídico 9º de la resolución, se viene a sintetizar cuál es la idea de la Administración al respecto: "...si la venta la realiza la sociedad el tipo sería mayor que en el caso de hacerse a través de los socios. Por ello lo que no debe admitirse es que se goce de un régimen especial en aquellas operaciones instrumentadas como operaciones de reestructuración empresarial cuando lo que realmente se pretende es obtener un beneficio fiscal...".

Es revelador, en esa cita, la identificación entre beneficio fiscal y presunción de fraude, así como dentro de ésta, la asimilación del concepto de fraude con la idea de que, si se hubiera empleado otra forma jurídica diferente, se habría tributado más, lo que en modo alguno es razón para desacreditar el negocio jurídico llevado a cabo y, menos aún, para privarle de sus consecuencias propias, incluido el terreno fiscal."

En este contexto es donde entra en juego la aplicación del principio de proporcionalidad. Vamos a mencionar a este respecto la STJUE de 17 de julio de 1997 (Asunto C-28/95, *Leur-Bloem*), sentencia por otro lado bastante conocida y citada. El supuesto de hecho enjuiciado fue la constitución de una sociedad mediante un canje de acciones, sociedad con la que se pretendía desarrollar una actividad empresarial temporal, para después ser disuelta.

La doctrina del TJUE, desde luego muchísimo más ponderada que la mantenida por la Administración tributaria española, se puede resumir del modo siguiente:

1) No cabe la menor duda de que la Directiva sobre reestructuración empresarial permite a los Estados miembros denegar el disfrute de ventajas fiscales cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones tenga como objetivo principal o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal.

2) No obstante, para comprobar si la operación contemplada persigue un objetivo de estas características, las autoridades nacionales competentes no pueden limitarse a aplicar criterios generales predeterminados, sino que deben proceder, caso por caso, a un examen global de aquella, y este examen debe ser susceptible de control jurisdiccional.

3) A las autoridades nacionales competentes les corresponde determinar los procedimientos internos necesarios para tal fin, **siempre respetando el principio de proporcionalidad**, por lo que el establecimiento de una norma de alcance general que prive automáticamente de la ventaja fiscal a determinadas categorías de operaciones fiscales basándose en criterios generales, tanto si se ha producido efectivamente o no una evasión o un fraude fiscal, excedería de lo necesario para evitar dicho fraude o evasión fiscal e iría en detrimento del objetivo perseguido por la Directiva.

Para que quienes lean estas líneas no se queden con las ganas de saber qué ocurrió en el caso planteado, hay que decir que el Tribunal, prudente donde los haya, afirmó (apartado 42, *in fine*) que:

“Tampoco cabe excluir, aunque pudiera constituir un indicio de fraude o de evasión fiscal, que una fusión mediante canje de acciones destinada a crear una estructura determinada para un período limitado, y no de forma duradera, pueda obedecer a motivos económicos válidos.”

B. LA DISCRIMINACIÓN ENTRE RESIDENTES Y NO RESIDENTES

El TJUE, también dentro de la imposición directa, se ha preocupado de limitar las discriminaciones entre los residentes y no residentes de un Estado miembro de la Unión. La idea principal de la doctrina del Tribunal es que la existencia de discriminaciones en los impuestos sobre la renta (de personas físicas o de sociedades) por razón de la residencia es contraria a las libertades de circulación de personas y capitales prevista en los artículos 21, 45 y 63 del TFUE) [Entre las sentencias más recientes que se han ocupado de las discriminaciones de los sujetos pasivos por razón de su residencia puede mencionarse la de 6 de septiembre de 2012 (Asunto C-380/11, *Finanziaria di Diego della Valle & C. SpA*)].

También es evidente que la cuestión, sobre la que recientemente he publicado un resumen de la doctrina del TJUE⁹, se aparta algo del objeto de esta intervención, por lo que no puede ser abordado con detalle. Ello no obstante, sí que existen una cuestión que quiero destacar porque, como excepción a la regla general, el TJUE ha admitido ciertas discriminaciones entre los residentes y no residentes por aplicación del principio de proporcionalidad.

⁹ “*La discriminación entre la tributación de la renta de los residentes y no residentes*”, Revista Tributaria de las Oficinas Liquidadoras, Colegio Nacional de Registradores de España, número 39 (2013).

Sobre este particular, la doctrina del Tribunal, con todos los riesgos que supone condensar en unas líneas el contenido de numerosas sentencias, puede enunciarse señalando que el hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que sí concede a los residentes (por ejemplo, en España: las reducciones por aportaciones a Planes de pensiones o por las cantidades abonadas con carácter obligatorio a Montepíos o Mutualidades; las pensiones compensatorias a favor del cónyuge; las anualidades y alimentos satisfechos por decisión judicial; las deducciones familiares; las deducciones por alquiler, por inversiones, por retenciones, etc.) no es, por regla general, discriminatorio, puesto que estas dos categorías de sujetos pasivos se encuentran en situaciones que no son comparables.

Se pueden citar en este sentido las Sentencias de 14 de febrero de 1995 (Asunto C-279/93, *Roland Schumacker*), 14 de septiembre de 1999 (Asunto C-391/97, *Fraus Gschwind*), 5 de julio y 8 de septiembre de 2005 (Asuntos respectivos C — 376/03, D; y C — 512/03, *J. E. J. Blanckaert*); y 14 de noviembre de 2007 (Asunto C — 513/04, *Mark Kerckhaert*) en cuanto a las personas físicas, y de 21 de septiembre de 1999 (Asunto C-307/97, *Compagnie de Saint Gobain*); 13 de diciembre de 2005 (Asunto C — 446/03, *Marks & Spencer*); 12 de diciembre de 2007 (Asunto C — 374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*) y 21 de febrero de 2013 (Asunto C-123/11, *A Oy*).

Podemos detenernos brevemente en las dos últimas sentencias. En la **primera** el problema se planteó, en síntesis, porque, según las normas inglesas, los dividendos satisfechos a los no residentes no se sometían a gravamen si no tenían derecho a un crédito de impuesto en el Reino Unido, mientras que sí lo estaban cuando mediaba un Convenio para evitar la doble imposición en virtud el cual el no residente podía disfrutar de tal crédito fiscal (de modo completo o parcial).

El Tribunal concluyó que esta distinción no vulneraba las normas de la UE porque las situaciones no eran comparables. Así estableció:

“72 De todo lo anterior se desprende que la legislación de un Estado miembro que, en el marco de un reparto de dividendos por una sociedad residente y a falta de un CDI, concede sólo a las sociedades beneficiarias residentes un crédito fiscal correspondiente a la fracción del impuesto sobre sociedades pagada, de forma anticipada, por la sociedad que generó los beneficios distribuidos, y reserva sólo a los accionistas finales residentes la concesión de dicho crédito fiscal, no constituye una discriminación prohibida por el artículo 43 CE.”

73 *Tal legislación tampoco restringe la libre circulación de capitales en el sentido del artículo 56 CE, toda vez que las consideraciones formuladas en los apartados precedentes se aplican de igual manera a las sociedades accionistas no residentes que hayan percibido dividendos sobre la base de una participación que no les confiere una influencia real en las decisiones de la sociedad residente que distribuye beneficios y no les permite determinar las actividades de ésta.*

74 *Por lo tanto, procede responder a la primera cuestión, letra a), que los artículos 43 CE y 56 CE no se oponen a que un Estado miembro, en caso de reparto de dividendos por una sociedad residente en ese Estado, conceda a las sociedades beneficiarias de tales dividendos que residen también en dicho Estado un crédito fiscal correspondiente a la fracción del impuesto sobre los beneficios distribuidos pagada por la sociedad que los distribuye, pero no lo conceda a las sociedades beneficiarias que residen en otro Estado miembro y que no están sujetas al impuesto en el primer Estado por dichos dividendos.”*

Y añadió algo que tiene mucha importancia, al menos a nuestro modo de ver:

*“81 A este respecto, es preciso recordar que, al no existir medidas de unificación o de armonización comunitaria para eliminar la doble imposición, los Estados miembros siguen siendo competentes para establecer los criterios de imposición de las rentas con el fin de suprimir, en su caso mediante acuerdo, la doble imposición. En este contexto, **los Estados miembros son libres, en el marco de los convenios bilaterales, para fijar los criterios de sujeción a efectos del reparto de la competencia fiscal** (véanse las sentencias, antes citadas, Gilly, apartados 24 y 30; Saint-Gobain ZN, apartado 57; D., apartado 52, y Bouanich, apartado 49).”*

En la **segunda** se enjuició una norma finlandesa que permite la deducibilidad por una sociedad matriz de las pérdidas de las filiales si son residentes en Finlandia, mientras que impide tal deducibilidad si las filiales no son residentes en este Estado

La sentencia puede ser considerada ambigua porque de forma un tanto sorprendente pareció aceptar que una norma como la examinada era y no era de forma simultánea compatible con la normativa comunitaria. En efecto:

1) Por un lado declaró en el fallo que

"Los artículos 49 TFUE y 54 TFUE no se oponen, en las circunstancias del asunto principal, a una normativa nacional que excluye la posibilidad de que una sociedad matriz que se fusiona con una filial establecida en otro Estado miembro, y que ha cesado su actividad, deduzca de sus ingresos imponibles las pérdidas sufridas por esa filial en ejercicios anteriores a la fusión, mientras que dicha legislación nacional otorga tal posibilidad cuando la fusión se lleva a cabo con una filial residente."

Los argumentos que fundamentaron esta parte del fallo fueron, *por un lado*, que la necesidad de preservar un reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros puede justificar una diferencia de trato cuando el objetivo del régimen examinado sea evitar comportamientos que puedan comprometer el derecho de los Estados miembros a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades realizadas en su territorio (apartado 41). Y, *por otro*, que la posibilidad de transferir las pérdidas de una filial no residente a una sociedad residente con ocasión de una fusión conlleva el riesgo de que este tipo de reestructuración se organice en el seno de un grupo de sociedades con el fin de que se tomen en consideración las pérdidas en los Estados miembros que apliquen los tipos impositivos más elevados y donde, por consiguiente, el valor fiscal de las pérdidas sea mayor (apartado 45).

2) Pero también añadió:

"No obstante, tal normativa es incompatible con el Derecho de la Unión si no ofrece a la sociedad matriz la posibilidad de demostrar que su filial no residente ha agotado las posibilidades de tener en cuenta tales pérdidas y que no existen posibilidades de que sean tenidas en cuenta en su Estado de residencia en ejercicios futuros, ya sea por ella misma o bien por un tercero."

III. EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA

El principio de proporcionalidad es continuamente esgrimido por el TJUE a la hora de enjuiciar las normas de los tributos indirectos armonizados (IVA, Impuestos especiales y tributos aduaneros), por lo que el examen de su doctrina debe constituir el núcleo de nuestra intervención.

A. EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Es explicable que, al encontrarnos ante una cuestión que concierne de modo especial al funcionamiento correcto de un mercado único, el tributo donde ha tenido mayor aplicación el principio de proporcionalidad haya sido el IVA. Era lo esperable y lo que ha sucedido en la práctica. Mientras que he tenido una cierta dificultad encontrar pronunciamientos que se refirieran al asunto que nos ocupa en otros tributos,

son numerosas las sentencias que tratan de él y que atañen al IVA. Tantas que nos ha obligado a hacer una selección y a distinguir entre los diversos elementos del tributo.

1. OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS

Por lo que se refiere al hecho imponible solo vamos a mencionar tres pronunciamientos que se refiere a las **operaciones intracomunitarias**, aunque en realidad en ellas no se enjuiciaba su concepto, sino la exención que llevan aparejada estas operaciones en el Estado de origen.

La **primera sentencia** es la de 27 de septiembre de 2007 (asunto C-146/05, *Albert Collée*) y se refiere al cumplimiento de deberes formales, algo que tendremos oportunidad de ver de nuevo más adelante, a propósito de la deducción del impuesto y también de la aplicación de los impuestos especiales. El Tribunal sentenció:

1) La Administración tributaria de un Estado miembro no puede denegar la exención del IVA a una entrega intracomunitaria que tuvo lugar efectivamente, por el único motivo de que la prueba de tal entrega no se aportó en tiempo oportuno.

2) A la hora de examinar el derecho a la exención del IVA correspondiente a tal entrega, el órgano jurisdiccional remitente sólo debe tomar en consideración el hecho de que el sujeto pasivo haya ocultado conscientemente en un primer momento la existencia de una entrega intracomunitaria, y si existe un riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

La **segunda sentencia** es la de 18 de noviembre de 2010 (Asunto C-84/09, *X*).

El Tribunal señaló en este caso que, si bien es cierto que el artículo 131 de la Directiva IVA (en este caso la Directiva 2006/112/CEE del Consejo) permite a los Estados miembros establecer las condiciones en las que se conceden exenciones (y, por tanto, también las que afectan a las operaciones intracomunitarias), con el fin de asegurar su aplicación correcta y simple, y evitar cualquier posible fraude, evasión o abuso, también lo es que el ejercicio de estas condiciones debe hacerse de forma tal que se respete el principio de proporcionalidad (apartado 35). Y añadió que para ello los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permiten alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno, causen el menor menoscabo posible a los objetivos y principios establecidos por la legislación de la Unión (apartado 36).

En el caso planteado se trataba de la aplicación de la exención a la venta intracomunitaria de un barco de vela que se utilizaba antes de llegar a su destino final. El Tribunal concluyó:

1) La calificación de una operación como entrega o adquisición intracomunitaria no depende de que se respete un plazo determinado dentro del cual debe iniciarse o terminar el transporte del bien en cuestión desde el Estado miembro de entrega al Estado miembro de destino.

2) La determinación del carácter intracomunitario de la operación debe realizarse mediante una apreciación global de todas las circunstancias y de la intención del adquirente, siempre que ésta pueda deducirse a partir de elementos objetivos que permitan identificar cuál es el Estado miembro en el que está previsto que tenga lugar la utilización final del bien correspondiente.

Y la **tercera** es la sentencia de 27 de septiembre de 2012 (Asunto C-587/10, *Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)*). El Tribunal entendió que:

1) Condicionar el derecho a la exención del IVA de una entrega intracomunitaria al cumplimiento de obligaciones formales, sin tener en cuenta los requisitos materiales y, en particular, sin preguntarse si éstos se cumplen en el caso examinado, va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto (apartado 45).

2) El principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales, incluso si los sujetos pasivos han omitido determinados requisitos formales, siempre que, no obstante, el proveedor de los bienes no haya participado deliberadamente en un fraude fiscal ni haya puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA (apartado 46).

A partir de estas consideraciones, el Tribunal falló:

a) Las normas comunitarias no se oponen a que la Administración tributaria de un Estado miembro (la alemana en este caso) supedita la exención del impuesto sobre el valor añadido de una entrega intracomunitaria a que el proveedor comunique su número de identificación a efectos de aplicación del IVA del adquirente.

b) No obstante, no puede denegarse tal exención por el mero hecho de que no se ha cumplido dicha obligación cuando el proveedor no puede, de buena fe, y tras haber adoptado todas las medidas que se le pueden exigir razonablemente, comunicar dicho número de identificación y ofrece, por otro lado, indicaciones que sirven para demostrar de modo suficiente que el adquirente es un sujeto pasivo que actúa como tal en la operación en cuestión.

2. SUJETOS PASIVOS Y RESPONSABLES

El TJUE dictó la sentencia de 22 de mayo de 2008 (C-162/07, *Ampliscientifica Srl, y Amplifin SpA*) que, si bien podríamos haberla incluido entre las que se refieren a los regímenes especiales del IVA, hemos decidido examinarla al tratar de los **SUJETOS PASIVOS** porque, en realidad, en Tribunal se planteó si en el caso en cuestión existían uno o dos sujetos pasivos.

Se trataba de una sociedad italiana que se constituyó y declaró en su primer año de funcionamiento con arreglo al régimen simplificado para, a continuación, incluirse en un grupo de sociedades que ya declaró el tributo según el régimen general. El Tribunal consideró:

1) No vulnera el principio de prohibición del abuso de derecho una normativa nacional que exige a los operadores económicos que acrediten, mediante una cierta continuidad de sus actividades y de sus operaciones, que la utilización de un régimen de declaración y de pago simplificados del IVA no es el fruto de la intención exclusiva de lograr una ventaja fiscal (apartado 30).

2) Resulta **conforme con el principio de proporcionalidad** una normativa nacional en la que se fija un plazo de entre uno y dos años para que los sujetos pasivos puedan efectuar la declaración y el pago del IVA, con arreglo a normas simplificadas, con el fin de luchar contra el fraude y los montajes jurídicos ficticios.

A los **RESPONSABLES DEL TRIBUTO** se refiere la sentencia de 21 de diciembre de 2011 (Asunto C-499/10, *Vlaamse Oliemaatschappij NV*). La sentencia resulta interesante porque afirma expresamente que los Estados miembros deben tener en cuenta el **principio de proporcionalidad**, de tal manera que se alcancen los objetivos perseguidos por el Derecho interno en modo tal que causen el menor daño posible a los objetivos y principios establecidos por la legislación de la Unión.

En el caso en concreto se trataba de la responsabilidad solidaria exigida al titular de un depósito distinto del aduanero, encargado de transportar las mercancías y entregárselas al destinatario. Esta obligación solidaria, en el derecho belga, estaba configurada de manera incondicional por lo que se aplicaba al depositario aunque éste actuase de buena fe, o no se le pudiera reprochar falta o negligencia alguna.

El Tribunal concluyó que exigir la responsabilidad del pago del IVA a una persona que no es el deudor del impuesto, aunque dicha persona sea un depositario fiscal autorizado vinculado por las obligaciones específicas contempladas en las

Directivas comunitarias, sin permitirle liberarse de éstas aportando la prueba de que es totalmente ajena a los actos del sujeto pasivo, debe considerarse **incompatible con el principio de proporcionalidad**.

Lo interesante de esta sentencia, si es posible sacar alguna consecuencia para el Derecho interno español, es que el TJUE considera que la responsabilidad objetiva o, por utilizar la terminología de mi maestro CALVO ORTEGA, la responsabilidad por acto lícito, es contraria al principio de proporcionalidad. Si se aplicara esta misma vara de medir para las responsabilidades establecidas en nuestro Derecho, tanto con carácter general en la LGT como específicamente en la normativa del IVA, buena parte de ellas serían incorrectas. No somos pocos los que participamos de esta postura, aunque con más o menos matices.

4. BASE IMPONIBLE. MODIFICACIÓN

Por lo que se refiere a la **base imponible**, vamos a destacar únicamente una sentencia que se refiere a las reglas para su modificación. Se trata de la sentencia de 26 de enero de 2012 (C-588/10, *Kraft Foods Polska SA*), en la que se examinó la corrección de los requisitos exigidos para poder modificar la base imponible original.

El Tribunal comenzó diciendo lo que acabamos destacar en la sentencia de 22 de mayo de 2008, esto es, que las medidas para evitar fraudes o evasiones fiscales pueden constituir una excepción, en este caso al respeto de las reglas de fijación de la base imponible del IVA, dentro de los límites estrictamente necesarios para alcanzar este objetivo específico, porque de otro modo **se vulneraría el principio de proporcionalidad**.

En particular, es contrario a este principio, establecer requisitos de ejercicio de las solicitudes de devolución de impuestos, que hagan imposible o excesivamente difícil la devolución del IVA, por lo que los Estados miembros deben establecer los instrumentos y las normas de procedimiento necesarios para permitir al sujeto pasivo recuperar el impuesto indebidamente facturado.

En el caso concreto planteado el Tribunal consideró que **vulneraba el principio de proporcionalidad** supeditar la reducción de la base imponible, tal como aparece en una factura inicial, a que el sujeto pasivo tenga en su poder un acuse de recibo de una factura rectificadora entregado por el destinatario de los bienes o servicios dentro de un determinado plazo, sin dar al sujeto pasivo posibilidad alguna de demostrar por medio de otras pruebas que, dadas las circunstancias del caso concreto, ha observado la diligencia necesaria para cerciorarse de que el destinatario de los bienes o servicios tiene en su poder la factura rectificadora y conoce su contenido y, por otra parte, que la operación de que se trata ha sido realizada efectivamente conforme a lo indicado en dicha factura rectificadora.

5. DEDUCCIÓN DEL IMPUESTO.

La **deducción de las cuotas de IVA soportadas** que, junto a la repercusión, es uno de los pilares del impuesto, ha sido objeto de muchos pronunciamientos del TJUE, algunos de ellos referidos a la aplicación del principio de proporcionalidad. De entre tales pronunciamientos nos interesa destacar algunos.

A) Una de las cuestiones recurrentes ha sido la determinación de **LAS CUOTAS QUE PUEDEN SER OBJETO DE DEDUCCIÓN**, sobre todo cuando tales cuotas se soportan por la adquisición de bienes o servicios afectados solo parcialmente al ejercicio de actividades sujetas al IVA, condición esta que, como es de sobra conocido, es un requisito sustancial para tener derecho a la deducción. Sobre este particular podemos mencionar varias sentencias.

La *primera* es la de 18 de septiembre de 2000 (Asuntos acumulados C-177/99 y C-181/99, *Ampafrance SA y Sanofi Synthelabo, antes Sanofi Winthrop SA*).

La cuestión planteada fue la posibilidad o no de deducir las cuotas soportadas por unas sociedades como consecuencia de incurrir en ciertos gastos de representación. La Administración tributaria francesa, de cuyas decisiones derivaba el recurso, y el Consejo (personado en el recurso), se apoyaron en la Decisión 89/487/CEE de 28 de julio de 1989, que permitía aplicar transitoriamente ciertas restricciones en la deducción de las cuotas soportadas, y alegaron que la prohibición de deducción tenía por objeto evitar el fraude o la evasión fiscal. Además, aunque reconocieron que hubieran podido concebirse otras medidas, tales como una limitación de la cuantía de las deducciones autorizadas, ello no les parecía eficaz, pues podría o bien tener escasa influencia sobre la situación de los sujetos pasivos, si el límite se fijara a un nivel muy bajo, o bien no alcanzar el objetivo buscado, si se estableciera un límite muy elevado.

El Tribunal rechazó estas alegaciones, señalando:

1) La aplicación del sistema de exclusión del derecho a la deducción autorizado por la Decisión 89/487 puede dar lugar a una prohibición de deducir el IVA soportado por las empresas por ciertos gastos profesionales, y en consecuencia a un sometimiento al IVA de ciertas formas de consumo intermedio, lo que resulta contrario al principio del derecho a la deducción del IVA, que garantiza su neutralidad (apartado 58).

2) Para que un acto comunitario relativo al sistema del IVA **respete el principio de proporcionalidad** es preciso que las disposiciones que contiene sean necesarias para la consecución del objetivo específico que pretende

alcanzar y afecten lo menos posible a los objetivos y principios de la Sexta Directiva (apartado 61).

2) No parece necesaria para luchar contra el fraude y la evasión fiscal una medida consistente en excluir *a priori* del derecho a la deducción del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema creado por la Sexta Directiva, la totalidad de los gastos de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos, pese a que pueden concebirse o existen ya en el ordenamiento jurídico nacional medios apropiados para averiguar si existe un fraude, que no menoscaban tanto dicho principio como una exclusión del derecho a la deducción en el caso de ciertos gastos (apartado 62).

Si esta doctrina se consolida, hay que convenir que la prohibición de deducir las cuotas soportadas por estos gastos, que se encuentra en el artículo 69, Uno, 6º de nuestra Ley del IVA, resulta contraria a las normas comunitarias.

La *segunda sentencia* es la de 29 de abril de 2004 (Asunto C-17/01, *Walter Sudholz*), que tuvo por objeto la limitación del derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas por la compra de un vehículo dedicado solo en parte a la realización de actividades profesionales.

La Administración tributaria alemana quería aplicar porcentajes de exclusión del derecho a la deducción superiores al 50% permitido por la Decisión 2000/186/CE, de 28 de febrero de 2000.

El Tribunal rechazó esta posibilidad diciendo:

"63 Permitir que cada sujeto pasivo que pueda demostrar que utiliza su vehículo con fines profesionales en una proporción de más del 50 % deduzca la misma proporción del IVA que gravó la compra de su vehículo, como sostiene la Comisión, eliminaría los efectos de simplificación que se persiguen. En efecto, este enfoque supondría, respecto al conjunto de personas que tienen la intención de utilizar su vehículo de esta forma, la reaparición de los problemas señalados anteriormente, a saber, la complejidad de la determinación correcta de proporción de utilización privada y profesional de los vehículos, la dificultad de controlar la exactitud de las declaraciones y, en consecuencia, el riesgo de fraude y evasión fiscal."

La *tercera* es la sentencia de 18 de diciembre de 2008 (Asunto C-488/07, *Royal Bank of Scotland Group plc*) y tuvo por objeto la posibilidad de no realizar el redondeo al aplicar la regla de prorrata.

El Tribunal consideró que el principio de neutralidad fiscal, que refleja el principio de igualdad de trato, así como **el principio de proporcionalidad** no exigen la aplicación de un solo método de redondeo, y que sería contrario al

objetivo de las excepciones previstas en las Directivas que regulan el IVA obligar, por razones de simplificación, a los Estados miembros a tener que llevar a cabo el redondeo según un único método, siendo así que podría ser el menos preciso.

Una aplicación práctica de esta doctrina se encuentra en la *última sentencia* que citaremos, que es la de 8 de noviembre de 2012 (Asunto C-511/10, *BLC Baumarkt GmbH & Co. KG*). En ella, el Tribunal decidió que resultaba permisible que los Estados miembros dieran preferencia, como criterio de reparto a efectos del cálculo de la prorratea de deducción del IVA soportado por una operación determinada, como es la construcción de un inmueble de uso mixto, a un criterio de reparto distinto del basado en el volumen de negocios que figura en las Directivas, siempre con la condición de que el método seleccionado garantizase una determinación más precisa de dicha prorratea de deducción.

B) Los REQUISITOS FORMALES para poder deducir las cuotas de IVA soportadas han sido objeto de múltiples decisiones del TJUE y de los Tribunales españoles. A pesar del tiempo transcurrido desde que existe el IVA no se ha llegado a una doctrina uniforme, de modo que frente a una postura rígida (mayoritaria), que exige sin fisuras la contabilización de la operación y la existencia de una factura o documento equivalente para poder practicar la deducción, hay otra más permisiva (aunque minoritaria), que flexibiliza tales requisitos formales siempre que sea posible asegurar que se están deduciendo cuotas efectivamente soportadas. En fin, tampoco faltan decisiones que podríamos calificar de eclécticas.

Como ejemplo de la *primera postura* podemos citar algunas sentencias. La *primera* es la de 29 de abril de 2004 (Asunto C-152/02, *Terra Baubedarf- Handel GmbH*), El Tribunal consideró que:

1) El derecho a deducción debe ejercerse en el período impositivo en el que concurren los dos requisitos exigidos en dicha disposición, a saber, que se haya realizado la entrega de bienes o la prestación de servicios y que el sujeto pasivo esté en posesión de la factura o del documento que, según los criterios fijados por el Estado miembro de que se trate, se considere que produce los efectos de la factura (apartado 35).

2) El **principio de proporcionalidad no queda vulnerado** por la exigencia de que el sujeto pasivo deduzca el IVA soportado en el período impositivo en el que concurren los requisitos de posesión de la factura, o de un documento considerado equivalente, y nacimiento del derecho a deducción (apartado 37).

La *segunda sentencia* es la de 15 de junio de 2006 (Asunto C-494/04, *Heintz van Landewijck SARL*). En ellas, el Tribunal decidió que:

1) La exigencia de la utilización de precintas fiscales para probar el pago del IVA es compatible con las exigencias previstas por las Directivas y no va más allá de lo necesario para simplificar la percepción del impuesto.

2) No resulta incompatible con las Directivas el hecho de que, cuando desaparecen las precintas antes de ser adheridas (siempre que esta desaparición no sea imputable a caso fortuito o fuerza mayor y no se haya demostrado que las precintas han sido destruidas o han quedado completamente inutilizables), no haya obligación de devolver las cantidades pagadas por la adquisición de aquellas.

La *tercera* es la de 29 de julio de 2010 (Asunto C-188/09, *Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku*). Según el Tribunal, las normas comunitarias establecen que los Estados miembros deben garantizar el cumplimiento de las obligaciones a las que están sometidos los sujetos pasivos y disponen, a este respecto, de un cierto margen de apreciación en lo que se refiere, en particular, a la forma de utilizar los recursos con los que cuentan. Por otro lado, el artículo 22, apartado 2, de la Sexta Directiva IVA prevé, en particular, que todos los sujetos pasivos deberán formalizar una contabilidad suficientemente detallada para permitir la aplicación del IVA y su control por la administración fiscal.

Por todo ello, concluyó que las normas comunitarias no se oponen a que un Estado miembro limite transitoriamente el alcance del derecho a la deducción del impuesto soportado en relación con los sujetos pasivos que hayan incumplido una formalidad en la contabilización de sus ventas, siempre que la sanción que se establezca por ello **respete el principio de proporcionalidad**.

Para que no nos quedemos con la duda de que es lo que el Tribunal consideró proporcional, hay que añadir que dio su "bendición" a una norma del Ordenamiento polaco que disponía que, en caso de incumplimiento de las obligaciones contables, el sujeto pasivo vería la parte del IVA deducible reducida en un 30 %.

La *segunda postura* está presente en la sentencia de 11 de junio de 1998 (Asunto C-361/96, *Société générale de grandes sources d'eaux minéralesfrançaises*). En ella, el Tribunal admitió que un Estado miembro pueda admitir una solicitud (en este caso de devolución) en casos excepcionales en los que no exista ninguna duda de que la transacción en la que se basa la solicitud tuvo lugar, en los que la pérdida de la factura o del documento de importación no sea imputable al sujeto pasivo, y en los que exista constancia de que, habida cuenta de las circunstancias, no hay riesgo de posteriores solicitudes de devolución.

En fin, la *postura ecléctica* se puede encontrar en la sentencia del TJUE de 21 de abril de 2005 (Asunto C-25/03, *HE*). En ella, el Tribunal estableció que las Directivas permiten que los Estados miembros fijen los criterios en virtud de los cuales un documento se puede considerar sustitutivo de una factura y *que, además*, establezcan otros requisitos especiales, siempre que les juzguen necesarios con el fin de asegurar la exacta percepción del impuesto y de evitar el fraude.

Ahora bien, estos requisitos especiales, que en este caso eran el nombre y dirección del beneficiario de la operación, la cantidad y denominación comercial habitual de los bienes entregados o la naturaleza y alcance de la prestación de servicios y el precio de la operación (exigidos por la Administración tributaria alemana), no deberán, por su número o su carácter técnico, hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la deducción.

En el caso concreto se planteaba la deducción de las cuotas soportadas por la construcción de un inmueble, propiedad de dos cónyuges, en los que solo uno de ellos iba a desarrollar actividades profesionales. El Tribunal concluyó que, para ello, no se puede exigir que el sujeto pasivo disponga de una factura emitida a su nombre, en la que consten las fracciones del precio y del impuesto sobre el valor añadido correspondientes a su cuota de propiedad. A tal fin, basta con que la factura se dirija indistintamente a los cónyuges que forman la sociedad conyugal, sin que conste tal desglose.

También ha sido objeto de examen la determinación de los **PLAZOS PARA EJERCER EL DERECHO A LA DEDUCCIÓN**. Sobre esta cuestión versó la sentencia de 10 de julio de 2008 (Asunto C-25/07, *Alicja Sosnowska*). El Tribunal recordó:

1) Los Estados miembros tienen un interés legítimo en adoptar las medidas apropiadas para proteger sus intereses financieros y que la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva IVA (apartado 22).

2) Ello no obstante, conforme al **principio de proporcionalidad** los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permitan alcanzar eficazmente tal objetivo, causen el menor perjuicio posible a los objetivos y principios establecidos por la legislación comunitaria, como el principio fundamental del derecho a la deducción del IVA (apartado 23).

Teniendo en cuenta estas consideraciones, el Tribunal concluyó que **el principio de proporcionalidad se opone** a una normativa nacional (de Polonia, en este caso) que, a fin de permitir los controles necesarios para evitar la evasión y los fraudes fiscales, amplía de 60 a 180 días, a contar desde la presentación de la declaración del IVA por el sujeto pasivo, el plazo del que dispone la Administración fiscal nacional para

devolver a una categoría de sujetos pasivos el excedente del tributo, salvo si éstos constituyen una garantía.

Para terminar el examen de las devoluciones conviene que hagamos alusión a un problema que se plantea con alguna frecuencia y que ha suscitado la atención de la doctrina administrativa y de los Tribunales de Justicia. Nos referimos a la **RETENCIÓN DE LAS CUOTAS DE IVA A DEVOLVER COMO MEDIDA DE GARANTÍA**, medie o no un procedimiento de inspección o recaudación.

El TJUE se ha mostrado muy prudente sobre esta posibilidad. Así en la Sentencia de 18 de diciembre de 1997 (Asuntos acumulados C-286/94, 340/95, 401/95 y 47/96, *Garaje Molenheide y otros*) entendió que la normativa comunitaria del IVA (en especial, la Sexta Directiva) no se opone, en principio, a que se adopten medidas como la retención de cuotas a devolver en el curso de procedimientos de recaudación.

Ahora bien, debe **exigirse el respeto al principio de proporcionalidad** (para cuya apreciación se remite a los órganos jurisdiccionales nacionales) en modo tal que si fueran más allá de lo necesario para alcanzar su objetivo, las medidas adoptadas menoscabarían los principios del IVA y, en particular, el régimen de deducciones que es uno de sus elementos esenciales. Añadió el Tribunal que, cuando se levante la retención de cuotas, sería también contrario al principio de proporcionalidad calcular los intereses adeudados por la Hacienda Pública sin tomar como fecha inicial del cómputo el día en que normalmente se hubiera debido restituir el saldo de IVA.

6. EL FRAUDE DEL IVA

Uno de los mayores problemas que plantea el IVA y la aplicación del **principio de proporcionalidad** es el tratamiento que debe darse a las operaciones fraudulentas, abusivas, simuladas o inexistentes. En los últimos tiempos, las Administraciones tributarias de los distintos Estados de la UE y los Tribunales de justicia, sobre todo el TJUE, se han preocupado de hacer frente a este tipo de operaciones, intentando, sobre todo este último, encontrar un equilibrio, no siempre fácil, entre la neutralidad del IVA, calificado de manera reiterada como el principio fundamental del sistema común del tributo, y la necesidad de hacer frente a las operaciones que no tienen un objetivo económico, sino que solo persiguen una finalidad fiscal, cuando no la pura y simple defraudación.

He dedicado mi atención a este asunto en diversas ocasiones recientes, por lo que no tiene sentido que vuelva a detenerme en él¹⁰. A las sentencias examinadas en el trabajo citado pueden añadirse las de 6 de diciembre de 2012 (Asunto C-285/11, *Bonik EOOD*), y de 31 de enero y 14 de marzo de 2013 (Asunto C 642/11, *Stroy*

¹⁰ “Prólogo” en los “Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA” (2 Tomos), Pablo Chico y Javier Galán (Dir.), Cizur Menor (Navarra), Civitas-Thomson Reuters, 2013.

trans EOOD, y Asunto C-527/11, *Ablesio SIA*, respectivamente). Me limitaré, por ello, a esbozar la postura del Tribunal.

A falta de norma expresa en las Directivas UE sobre el tratamiento de las operaciones a que he hecho alusión, la doctrina jurisprudencial sobre el particular se puede resumir, no sin cierta dificultad, dados los múltiples matices que el TJUE ha introducido en sus sentencias, del modo siguiente:

1) Las operaciones sujetas al IVA (entregas de bienes y prestaciones de servicios) tienen carácter objetivo y se aplican con independencia de los fines e intenciones que tuvieran los sujetos pasivos, incluso aunque se hubieran llevado a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal, sin otro objetivo económico distinto. Más aun, resultan contrarias a las normas comunitarias las investigaciones por parte de la Administración tributaria tendentes a determinar las intenciones que puedan tener los sujetos pasivos a la hora de realizar sus actividades empresariales.

2) Cada transacción económica debe ser considerada en sí misma y el carácter de una determinada operación en una cadena de entregas no puede modificarse por hechos anteriores o posteriores a ella. Además, el principio de neutralidad fiscal se opone a la diferenciación entre las operaciones por razón de sus defectos sustanciales o formales, o de su carácter lícito o ilícito, incluso aunque la nulidad resultase de un fraude en el IVA. Por ello, la calificación de censurable del comportamiento de un sujeto pasivo no implica, por sí mismo, una excepción a la aplicación del IVA.

3) Los sujetos pasivos no pueden verse afectados por el hecho de que en la cadena de entregas de la que forman parte sus operaciones, y sin su conocimiento, otra operación, anterior o posterior, sea constitutiva de un fraude al impuesto sobre el valor añadido. Ahora bien, cabe exigir a los sujetos pasivos la adopción de medidas razonables de aseguramiento de que no participan en un fraude fiscal, por lo que es posible denegar el derecho a deducir las cuotas soportadas cuando resultase acreditado, mediante datos objetivos, que aquellos sabían o deberían haber sabido que participaban en una operación que formaba parte de un fraude del IVA.

C. EN LOS IMPUESTOS ESPECIALES

Como es de sobra conocido, dentro de los impuestos sobre determinados consumos, conocidos en nuestro ordenamiento desde antiguo con la denominación de Impuestos especiales, existen unos armonizados (las accisas) y otros no armonizados. Por razones evidentes, solo nos preocuparemos de los primeros, que son esencialmente los impuestos sobre el tabaco, el alcohol y los hidrocarburos.

Estos impuestos tienen características peculiares provocadas por dos circunstancias, **una** que se trata de consumos que, al menos hasta ahora, han tenido una demanda rígida y **otra**, derivada en parte de la anterior, que suelen ser muy elevados. Estas características (y esto es lo que nos interesa destacar para nuestro objeto de examen) explican el hecho de que todas las operaciones que guardan relación con la fabricación y consumo de los productos sujetos exigen el cumplimiento de obligaciones formales muy estrictas, formalidades que, en algunos, casos, nuestro TS ha considerado que son sustanciales, por lo que su incumplimiento tiene como consecuencia, bien la pérdida del *status* del que gocen, bien la imposición de sanciones. Podemos citar, a título de ejemplo, la Sentencia de 25 de octubre de 2010 (RJ 2010\7559) que consideró correcta la pérdida del tratamiento favorable de la venta del gasóleo por parte de una Cooperativa agrícola, porque, a pesar de que se demostró que el combustible se había utilizado para los fines marcados en la ley, no se había utilizado para ello ninguno de los medios de pago especiales establecidos al efecto (cheques-gasóleo o tarjeta de crédito emitida *ad hoc*).

A todo esto hay que añadir, para ciertos impuestos como son los que gravan el tabaco o el alcohol, la aparición de objetivos que no guardan relación con la pura y simple recaudación, sino con fines de carácter social, cosa por otra parte que ya preveía nuestra LGT de 1963, y que sigue presente en el artículo 2, 1 de la LGT de 2003 vigente.

Con estas consideraciones previas, resulta fácil entender que se hayan suscitados algunos problemas sobre la proporcionalidad entre las medidas adoptadas en estos impuestos y las finalidades perseguidas. No he encontrado muchos pronunciamientos del TJUE, pero sí algunos que tiene interés mencionar.

La **primera sentencia** que citaremos es la STJUE de 15 de junio de 2006 (Asunto C- 494/04, *Heintz van Landewijck SARL*), que ya hemos examinado al estudiar el IVA, en la que se planteó precisamente la trascendencia del incumplimiento de los requisitos formales en la exigencia de los impuestos especiales. Podemos recordar que se trataba de un caso en el que habían desaparecido las precintas que se colocan en las cajetillas sometidas a los impuestos sobre el tabaco y que constituyen la prueba de que estos impuestos han sido satisfechos.

El Tribunal concluyó lo siguiente:

1) No resulta contrario a las normas comunitarias **ni vulnera el principio de proporcionalidad** el hecho de que un Estado miembro (en este caso, Los Países Bajos) adopten un régimen legal que impida la devolución del importe de los impuestos especiales abonados, cuando las precintas fiscales han desaparecido antes de ser adheridas a las labores del tabaco.

2) Esta regla tiene como excepción el supuesto en que la desaparición sea imputable a un caso fortuito o a fuerza mayor y, por tanto, no haya podido demostrarse que las precintas han sido destruidas o han quedado completamente inutilizables.

3) Salvo en este último caso, el riesgo que conlleva la pérdida de las precintas fiscales debe recaer sobre el adquirente de las cajetillas.

La doctrina del TJUE que, en el fondo coincide con la de nuestro TS, no acaba de convencerme porque se olvida del carácter instrumental que tienen los requisitos de carácter formal. Estos requisitos tienen, a mi entender, la finalidad de hacer más fácil la prueba del pago efectivo de los impuestos especiales, o de impedir que se defrauden total o parcialmente, pero si esta prueba se consigue de otra manera su razón de ser ha desaparecido, por lo que su ausencia no debería tener la trascendencia que normalmente se le da. En el caso que nos ocupa, y dado que las precintas son efectos timbrados que se identifican perfectamente (por sus números de serie), y que además son suministrados por la Administración tributaria que, en no pocas ocasiones, exige incluso la identificación completa de quien las adquiere, hubiera sido relativamente sencillo, o al menos a mi me lo parece, averiguar si el impuesto especial había sido satisfecho, y en el caso de existir tal constancia, haber emitido unos duplicados, por ejemplo.

También guarda relación con la proporcionalidad de los requisitos exigidos para disfrutar de una determinada exención en los Impuestos especiales, aunque en este caso fuera paradójicamente para negarla, la **segunda sentencia** a citar, que es la de 9 de diciembre de 2010 (Asunto C-163/09, *Repertoire Culinaire Ltd*). En el caso se trataba de la aplicación de la exención prevista en el artículo 27, apartado 1, letras e) y f) la Directiva 92/83/ CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, que se aplica al vino de cocina, el oporto de cocina, y el coñac de cocina.

El Tribunal recordó que estas exenciones constituyen la regla general, que su denegación constituye una excepción, siempre que se persiga “*garantizar la correcta aplicación de tales exenciones y evitar fraudes, evasiones y abusos*», y que para ser justificable tal denegación deben invocarse elementos concretos, objetivos y comprobables que demuestren la existencia de un riesgo serio de que se produzcan el fraude, la evasión o el abuso.

En el supuesto concreto planteado, el Tribunal consideró que no tenían esta entidad los requisitos impuestos por la normativa nacional (se trataba del Reino Unido) analizada en el litigio principal (limitación de las personas que

pueden presentar una solicitud de devolución, establecimiento de un plazo de cuatro meses para presentar dicha solicitud y fijación de un importe mínimo de devolución), aunque se remitió al órgano jurisdiccional nacional que conocía del litigio para que asumiera la responsabilidad de la resolución judicial que debía adoptarse, determinando, a partir de los elementos concretos, objetivos y comprobables de que dispusiera, si se daban las circunstancias que pueden justificar la denegación de la exención que hemos mencionado.

En fin, existen dos sentencias del TJUE que vinculan, siempre en el campo de los Impuestos especiales, el **principio de proporcionalidad** al cumplimiento de fines sociales, y no tanto a finalidades de tributación. Así, en las sentencias (dos) de 4 de marzo de 2010 (Asunto C-221/08, *Comisión versus Irlanda*, y Asunto C-98/08, *Comisión versus Austria*) se consideró que estos dos Estados habían vulnerado las normas comunitarias por haber fijado un precio mínimo a determinadas labores de tabaco.

Tanto Irlanda como Austria alegaron que no habían vulnerado el principio de proporcionalidad al fijar estos precios mínimos porque no se podía demostrar que las medidas tributarias constituyeran por sí solas un medio suficiente para alcanzar el objetivo de protección de la salud pública y, porque, en su opinión, el efecto de estas medidas era incierto ya que los fabricantes pueden decidir absorber el incremento de los impuestos especiales, y porque un aumento de estos puede potenciar el contrabando.

El Tribunal contestó a estos argumentos señalando, en síntesis:

1) En relación con los productos del tabaco, la normativa fiscal constituye un instrumento importante y eficaz de lucha contra el consumo de estos productos y, por lo tanto, de protección de la salud pública (sentencia de 5 de octubre de 2006, *Valeško*, C-140/05, Rec. p. I-10025, apartado 58).

2) Los Estados miembros pueden, en especial, prohibir la venta de labores del tabaco a un precio inferior a la suma del precio del coste y del conjunto de los impuestos soportados, permitiendo al mismo tiempo que dichos fabricantes e importadores se beneficien efectivamente de la ventaja competitiva derivada de eventuales precios de coste inferiores.

D. EN LOS IMPUESTOS ADUANEROS

Por último vamos a referirnos a algunas sentencias del TJUE que de un modo u otro han aplicado el **principio de proporcionalidad** para enjuiciar ciertos asuntos que tenían por objeto los Impuestos aduaneros.

La **primera sentencia** es la de 30 de abril de 1998 (Asuntos acumulados C-37/96 y C-38/96, *Sodiprem SARL y otras*, y *Roger Albert SA*). En los dos asuntos se enjuiciaba la corrección de la Decisión 89/688/CEE, del

Consejo, 22 de diciembre de 1989, que permitía establecer unos tributos similares a los aduaneros, denominados *Octroi de mer* (literalmente "arbitrios de ultramar"), como medida de apoyo a las producciones locales que atraviesan dificultades relacionadas con su lejanía e insularidad (se trataba de derechos aplicables en los territorios franceses de ultramar), autorización que estaba sujeta a estrictos requisitos.

El Tribunal concluyó que el establecimiento de este tipo de derechos no podía ser generalizado, sino que debería someterse a requisitos estrictos para perturbar lo menos posible el funcionamiento del mercado común y, por lo tanto, para no alterar las condiciones de los intercambios comerciales en una medida contraria al interés común. Con estas premisas concluyó que:

1) La Decisión 89/688/CEE debe interpretarse en el sentido de que se opone a las exenciones que sean de carácter general o sistemático y que puedan, por tanto, suponer establecer de nuevo una exacción equivalente a un derecho de aduana.

2) Por el contrario, la Decisión autoriza las exenciones que sean necesarias, **proporcionadas**, determinadas con precisión y que cumplan los requisitos estrictos que se imponen en el apartado 3 de su artículo 2 (contribuir a fomentar o mantener una actividad económica en los Departamentos de ultramar, dentro de una estrategia de desarrollo económico y social de cada uno de ellos).

La **segunda sentencia**, de 15 de junio de 1999 (C-394/97, *Sami Heinonen*) tuvo por objeto enjuiciar las limitaciones establecidas por las autoridades finlandesas a la importación de bebidas alcohólicas en régimen de viajeros. El Tribunal concluyó que **no era contrarias al principio de proporcionalidad** las normas que prohibían o restringían, por razones de moralidad pública, de orden público, de seguridad pública o de protección de la salud y de la vida de las personas, la importación de determinadas mercancías por viajeros procedentes de países terceros.

En particular, consideró que no eran incorrectas las normas destinadas a combatir las alteraciones del orden público vinculadas al consumo de alcohol, restringiendo, en función de la duración del viaje, la importación de bebidas alcohólicas por viajeros procedentes de países terceros.

La **tercera sentencia** que vamos a mencionar es la de 7 de diciembre de 2000 (C-213/99, *José Teodoro de Andrade*). El conflicto tenía su origen en unas normas del Derecho portugués que disponían que las mercancías almacenadas en régimen aduanero o en régimen libre deberían ser puestas normalmente a la venta por las oficinas de aduanas cuando se hubieran rebasado los plazos de almacenamiento.

Tanto el Interesado como la Comisión, que se personó en el proceso, consideraron que la medida era contraria al principio de proporcionalidad porque creaba una presunción absoluta de que la venta de las mercancías era necesaria en todas las situaciones, lo que parecía desproporcionado en relación con la índole de la infracción que pretendía sancionar y con los intereses que se pretendía proteger.

Por el contrario, el Gobierno portugués se opuso señalando que, de acuerdo con su normativa, los propietarios de las mercancías podían solicitar su despacho si lo hacían dentro de un plazo de seis meses contados a partir de la sujeción de la mercancía al régimen de subasta pública, quedando las mercancías despachadas de esta forma sujetas al pago de todos los derechos tributarios que correspondiera, con un recargo del 5 % de su valor.

El Tribunal dio la razón al Gobierno portugués, reconociendo su derecho a establecer unas sanciones específicas cuando no estén previstas en la normativa comunitaria, pero con la advertencia de que (apartado 19):

*“...deben velar por que las infracciones de la normativa comunitaria sean sancionadas en condiciones de fondo y de procedimiento análogas a las aplicables a las infracciones del Derecho nacional de naturaleza e importancia similares y que, en todo caso, confieran a la sanción un carácter efectivo, **proporcionado** y disuasivo”*

Esta misma doctrina se puede observar en la **cuarta sentencia** que citaremos, de 12 de julio de 2001 (C-262/99, *Paraskevas Louloudakis*), aunque referida en este caso a la importación temporal de determinados medios de transporte.

El Tribunal, en este caso, hizo una referencia expresa al principio de proporcionalidad en estos términos (apartado 67):

*“...en caso de no existir una armonización de la legislación comunitaria en el ámbito de las sanciones aplicables en caso de inobservancia de los requisitos fijados por un régimen establecido mediante dicha legislación, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas. Sin embargo, están obligados a ejercer esta competencia respetando el Derecho comunitario y sus principios generales y, por consiguiente, **respetando el principio de proporcionalidad** (véanse, en particular, las sentencias de 16 de diciembre de 1992, Comisión/Grecia, antes citada, apartado 19, y la jurisprudencia citada; de 26 de octubre de 1995, Siesse, C-36/94, Rec. p. I-3573, apartado 21, y de 7 de diciembre de 2000, De Andrade, C-213/99, Rec. p. I-11083, apartado 20)”*

Como pueden observar, la última sentencia citada por el Tribunal es justamente la que acabamos de examinar hace un momento.

IV. CONCLUSIONES

¿Qué conclusiones podemos extraer de lo que hemos examinado hasta aquí? Si hemos de ser sinceros pocas que tengan una validez general o, para ser más exactos, unas que confirman lo que hemos indicado al inicio de estas páginas.

El principio de proporcionalidad es un concepto jurídico indeterminado y, como tal, no puede apreciarse su existencia más que a través del examen de cada caso contrario. Posiblemente para su determinación resulta mucho más útil el método inductivo típico del Derecho anglosajón que el deductivo propio del Derecho continental.

También hemos podido comprobar que el principio es apreciado inicialmente por el legislador o la Administración tributaria, pero quién determina su respeto o su vulneración en cada caso concreto es, en último término, el Poder judicial. La impresión general que deja el examen de los casos citados es que el principio es aplicado por los primeros con mucha mayor flexibilidad que el segundo, quizá porque, consciente o inconscientemente, el principio del que nos hemos ocupado entra en no pocas ocasiones en conflicto con el de eficacia, y en este conflicto este último principio es el que resulta preferido.

Por último, no queremos dejar de mencionar dos circunstancias. **Una**, que a los requisitos de carácter formal exigibles para aplicar un determinado régimen fiscal se les da muchas veces una relevancia que se nos antoja excesiva para la finalidad instrumental que tienen. Y **otra**, que el principio de proporcionalidad es preterido en no pocas ocasiones para intentar atajar conductas presuntamente evasoras. Como ya hemos dicho, el TJUE intenta, con una perseverancia que resulta plausible, lograr un equilibrio siempre difícil entre el respeto al principio en cuestión y el control de las conductas, no siempre legítimas, de los sujetos implicados. Sus decisiones en torno al derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas en las tramas ciertas o presuntas de defraudación del tributo son un paradigma de lo que apuntamos.

ANEXO



