

Adriano di Pietro
Thomas Tassani
(directores)

Los principios europeos del Derecho Tributario

FISCAL



Atelier
LIBROS JURÍDICOS

CONSEJO EDITORIAL

MIGUEL ANGEL COLLADO YURRITA

MARÍA TERESA DE GISPERT PASTOR

JOAN EGEA FERNÁNDEZ

JOSÉ IGNACIO GARCÍA NINET

FRANCISCO RAMOS MÉNDEZ

SIXTO SÁNCHEZ LORENZO

JESÚS-MARÍA SILVA SÁNCHEZ

JOAN MANUEL TRAYTER JIMÉNEZ

BELÉN NOGUERA DE LA MUELA

RICARDO ROBLES PLANAS

JUAN JOSÉ TRIGÁS RODRÍGUEZ
DIRECTOR DE PUBLICACIONES

LOS PRINCIPIOS EUROPEOS DEL DERECHO TRIBUTARIO

Adriano di Pietro y Thomas Tassani
(Directores)

Adriano di Pietro

Valeria Mastroiacovo

Roberto Schiavolin

Mauro Trivellin

Susana Aníbarro Pérez

Marco Greggi y

Iacopo Buriani

Ángel Fornieles Gil

Gianluigi Bizioli

Vera Georgaki

Andrea Mondini

Marco Allena

Edoardo Traversa

Fernando Fernández

Marín

Colección: Atelier Fiscal

Director:

Miguel Ángel COLLADO YURRITA

(Catedrático de Derecho financiero y tributario de la UCLM)

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

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

© 2015

© 2015 Atelier

Via Laietana 12, 08003 Barcelona

e-mail: editorial@atelierlibros.es

www.atelierlibros.es

Tel.: 93 295 45 60

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

Depósito legal: B-30137-2015

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

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

ÍNDICE

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

PARTE PRIMERA PRINCIPIOS COMUNES

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

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

3. La eficacia del CEDH en el ordenamiento comunitario y nacional	111
4. La aplicabilidad del convenio al derecho tributario: artículo 1 del primer protocolo adicional y artículo 6 del convenio	113
4.1. El artículo 1 del primer protocolo adicional	113
4.2. El artículo 6 del CEDH: derechos y obligaciones de carácter civil	115
4.3. El artículo 6 del CEDH: la acusación penal	116
5. El CEDH y el procedimiento tributario	118
5.1. La formación de la obligación tributaria y los límites a la potestad impositiva nacional	118
5.2. El principio de no discriminación en el CEDH	119
5.3. La predeterminación de las obligaciones	119
5.4. El principio de proporcionalidad del sacrificio	122
5.5. La garantía del CEDH en la aplicación del tributo: la fase procedimental	125
5.6. Ravon - el procedimiento contradictorio	126
5.7. Jussilla - la prueba testimonial	129
5.8. El derecho a guardar silencio	131
6. Conclusiones	134

CAPÍTULO VI. EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD 135

Ángel Fornieles Gil

1. Introducción	135
2. El principio de proporcionalidad como principio universal	136
3. Recepción del principio de proporcionalidad en el ordenamiento de la Unión Europea	140
4. El papel del principio de proporcionalidad en los tributos armonizados	144
5. El papel del principio de proporcionalidad en los tributos no armonizados	148
6. El papel del principio de proporcionalidad en los procedimientos tributarios desde la perspectiva europea	152
7. Conclusiones	153

PARTE SEGUNDA PRINCIPIOS COMUNITARIOS

CAPÍTULO I. EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN 157

*Gianluigi Bizioli**

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

CAPÍTULO VI

EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD¹

Ángel Fornieles Gil

Universidad de Almería

1. INTRODUCCIÓN

La proporcionalidad, entendida como concepto general, presenta una noción de relación entre dos elementos en una perspectiva de equilibrio, en modo tal que una de estos elementos es el reflejo del grado en una dimensión —de una entidad de ser— que se corresponde sólo al grado de la misma dimensión o de otra dimensión correspondiente a la otra cosa.

En Derecho, la proporcionalidad no puede ser medida entre normas, si no entre valores, principios y bienes jurídicos. Esto es, instrumentos de ordenación que no están cerrados en su configuración inicial (no siguen la tradicional estructura «presupuesto de hecho+consecuencia jurídica») y, por tanto, necesitan del intérprete del Derecho para obtener consecuencias concretas.

Así, el principio de proporcionalidad permite medir la relación entre valores, principios y bienes jurídicos² cuando entran en conflicto entre sí; resolviendo la cuestión de si se puede permitir el desarrollo de un principio jurídico soportando como consecuencia la vulneración de otro y —esta es la verdadera proporcionalidad— hasta qué grado. Como sostiene MONDINI, «la aplicación del principio de proporcionalidad entre medios y fines presupone, por tanto, la existencia de, al menos, dos intereses jurídicos que entran en

1. Este trabajo ha sido realizado en el marco del Proyecto de Investigación «Estatuto Jurídico Común del contribuyente en la Unión Europea», (DER 2009-13320), financiado por el Ministerio de Ciencia e Investigación.

2. Sin poner en discusión la identidad o diversidad entre conceptos como bien, valor o principio; haremos, de aquí en adelante, por lo general, referencia sólo a principios; toda vez que consideramos que, no obstante, tanto los bienes como los valores o funcionan como principios o pueden ser derivados a un principio, siendo propiamente el principio el que es medido en el juicio de proporcionalidad.

conflicto. Este conflicto de intereses supone que la realización de uno determina el sacrificio total o parcial del otro».³

En un ordenamiento configurado sobre una base teleológica, como el europeo, donde es claro que estos principios —hayan sido establecidos en los Tratados o por el TJUE— tienen un peso mayor que las normas, el principio de proporcionalidad resulta esencial. Especialmente, cuando se confrontan intereses europeos y nacionales.

En este sentido, en el ámbito fiscal, el principio de proporcionalidad se utiliza por el TJUE para resolver aquellos conflictos entre las libertades fundamentales de la Unión y los intereses nacionales, sobre todo en la recaudación, pero también en el desarrollo de políticas varias a través del tributo.

Aquí se propone un estudio que, partiendo de la configuración teórica inicial del principio de proporcionalidad, muestre cómo se aplica por el TJUE, guiando hacia una mejor comprensión —en una óptica dinámica— de los caminos que puede tomar el tributo para su propio desarrollo en un contexto europeo.

2. EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD COMO PRINCIPIO UNIVERSAL

El principio de proporcionalidad aparece en la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano francés de 1789; concretamente en su art. 8, en lo que concierne a los delitos y sus penas, Sin embargo, tal y cómo es entendido actualmente como aplicable a todos los sectores del Derecho, tiene su origen histórico en la doctrina y jurisprudencia administrativa prusiana del siglo XIX, recogida después por el Tribunal constitucional alemán hasta convertirse a una exigencia lógica del Estado de Derecho. Desde este origen particular, se expande a los ordenamientos que respetan el Estado de Derecho.

La pregunta sobre las razones que vinculan principio de proporcionalidad y Estado de Derecho y sobre las razones de la expansión interordinamental de este principio permite comprender su configuración y su importancia como guía para una visión más adecuada de lo que es el Derecho en nuestro tiempo.

El Derecho debe seguir una línea paralela a la sociedad que regula. No siendo discutible que nuestra sociedad es cada vez más compleja, la protección de bienes jurídicos y la persecución de fines y objetivos diversos provocan la interacción entre ellos en el momento de encontrar su aplicación efectiva. La consecuencia de esta interacción, por lo general, conduce a la minoración del grado de protección de algunos principios como resultado de la protección de otros principios.

Este conflicto no se muestra directamente como un conflicto entre principios, sino como consecuencia de la utilización de un instrumento para desarrollar un principio que vulnere otro principio. Dicho de otro modo, el normador quiere adoptar una medida de desarrollo de un principio. Este hecho, por sí sólo considerado, no supondría problema jurídico alguno, sino más bien al contrario. Sin embargo, si esta medida vulnera otro principio, no puede confrontarse la medida con el principio vulnerado, si no la justificación de la medida —el otro principio— con el principio vulnerado.

3. MONDINI, A.; «El principio comunitario de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia: ¿de parámetro de legitimidad de las normas tributarias a principio general en los procedimientos de aplicación de los tributos?, en FERNÁNDEZ MARÍN, F e FORNIELES GIL, A.; Derecho comunitario y procedimiento tributario, ed. Atelier, 2010, pág. 134.

Esta realidad es un problema básico del Derecho: los textos normativos de referencia —constituciones nacionales, Tratados de la Unión Europea, declaraciones de derechos— no contienen las directrices para conocer cómo deben interactuar las distintas formas de tutela de sus valores fundamentales. Se recogen enunciados de valores, fines e intereses tutelados. Se recogen, concretamente, medidas de aplicación de estos, pero no se recogen los criterios útiles en caso de conflicto entre ellos.

En consecuencia, el principio de proporcionalidad se desarrolla sobre todo en el siglo XX, con el fin de establecer los parámetros según los cuáles resulta admisible restringir un valor, fin o interés tutelado en el máximo nivel normativo. El principio de proporcionalidad relaciona los elementos en conflicto, tratando de encontrar soluciones específicas.

Como resultado, el principio de proporcionalidad no establece una jerarquía entre valores, fines e intereses. Y ello por varias razones. En primer lugar, porque el principio de proporcionalidad concede una solución al caso concreto.⁴ No define criterios absolutos aplicables a cualquier caso en el que reaparezca el conflicto. Dentro de sus parámetros, pone en relación todos los aspectos del caso, no siendo sencilla la abstracción, ya que puede olvidar o infravalorar algunos de esos elementos. En segundo lugar, el principio de proporcionalidad hace una valoración de grado. Lo que se valora es, sobre todo, el grado de vulneración y el grado de cumplimiento respecto a los elementos en conflicto. Es posible, en todo caso, una graduación entre elementos, pero en estos casos aparece usualmente la exclusión o aceptación de la medida sin necesidad de recurrir al principio de proporcionalidad.

Siguiendo esta idea, desde una perspectiva académica, lo que resulta interesante es, por tanto, asumir el proceso del juicio más que las consecuencias concretas, para poder predecir el resultado en otros conflictos.

El ámbito de aplicación es el de las posibles limitaciones a derechos, libertades o fines esenciales de un sistema jurídico. En el caso de las constituciones nacionales, se hace referencia principalmente a los derechos y libertades fundamentales, así como a los intereses públicos. En la esfera del Derecho europeo, se trata sobre todo de problemas relativos a las libertades fundamentales y los fines europeos.

El principio de proporcionalidad es un principio relativo o de relación,⁵ toda vez que no actúa como valor o criterio en un modo abstracto, sino que necesita de la relación de otros dos elementos en conflicto, de tal modo que mide como debe desarrollarse esta relación en el caso concreto. Constituye, en este sentido, un principio transversal.

Aparece, por tanto, como un principio funcional que permite solucionar conflictos entre otros principios. Desde esta perspectiva, sería un instrumento, no un objetivo. Sin embargo, su importancia funcional es tal que el grado en el que viene siendo asumida por los diversos tribunales va más allá, frecuentemente, del nivel consciente. Se aplica como ínsito a una idea de justicia vinculada al Estado de Derecho,⁶ incluso aunque no aparezca siempre claramente mencionado y formulado. Como veremos en su recepción por el Tribunal de Justicia de la UE, puede estar oculto en los razonamientos del Tribunal. Esto

4. En este sentido, MONDINI, A.; «El principio comunitario..», *op. cit.*, págs. 135-136.

5. BARNES, B.; «El principio de proporcionalidad. Estudio preliminar», en *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5, septiembre-diciembre 1998, pág. 17.

6. BARNES señala que «constituye un principio general del Derecho, ampliamente reconocido, que se aplica con absoluta naturalidad por los tribunales europeos y jueces nacionales de derechos fundamentales en los Estados occidentales» En el caso francés, PHILIPPE de manera gráfica considera que «la proporcionalidad en el Derecho público francés resulta como el azúcar en la leche caliente: ¡se encuentra por todas partes, pero no es fácil verla!», PHILIPPE, X.; «El principio de..», *op. cit.*, pág. 255.

requiere una especial atención para localizar su papel en la decisión incluso en los casos en los que el Tribunal no lo reconoce o menciona.

El principio de proporcionalidad, como principio funcional, consiste en la aplicación de tres *test*⁷ que permiten aceptar o no la medida controvertida: el test de idoneidad, el test de necesidad y el test de proporcionalidad en sentido estricto.⁸

El test de idoneidad es un test que permite, en una aproximación inicial, entender si la medida es adecuada al fin querido. La relación con el bien o valor jurídico vulnerado *a priori* es mínimo: sólo se atiende a él como fundamento de la aplicación del principio de proporcionalidad.⁹ Se analiza, por tanto, si la medida es adecuada para alcanzar el fin perseguido. Este análisis no se realiza atendiendo al daño causado por la medida al otro principio jurídico. Pero su importancia es vital para proteger a este otro principio, ya que en el estudio de la relación entre el principio a desarrollar y la medida de desarrollo, se puede revelar una inadecuación se la que resulta la inadmisibilidad de la vulneración del otro principio.

El test de necesidad es un test que permite conocer si existen otras medidas válidas para obtener resultados similares, pero sin vulnerar el otro principio. La relación con el principio que puede ser vulnerado aparece en dos elementos. En primer lugar, se puede cuestionar un grado de necesidad mayor como consecuencia de la influencia en la visión compleja del principio que puede ser vulnerado. Esto es, no sería lo mismo valorar la necesidad de una medida que origina una pequeña violación a un principio —que podría ser considerada menor incluso atendiendo al valor del otro principio— que una medida que vulnera en un nivel alto un principio —el cual, además, podría también ser mayor en atención al otro principio—. En segundo lugar, la relación aparece a fin de comprobar si las otras medidas posibles son menos restrictivas, en caso en que las otras medidas influyan también sobre el principio vulnerado o sobre otros. En este último caso, se puede considerar que estamos ante un nuevo juicio de proporcionalidad, juicio limitado a la proporcionalidad en un sentido estricto.¹⁰

7. KLUTH se refiere a subprincipios. La diversa denominación hace evidente un problema de concepto. El principio de proporcionalidad es un principio cuyo contenido es un proceso de juicio: el juicio de proporcionalidad basado en los tres test. En consecuencia, principio y juicio de proporcionalidad se confunden fácilmente. La diferencia está en su naturaleza. El principio hace referencia a la integración del ordenamiento a través de su capacidad para responder a los problemas jurídicos. El juicio hace referencia a la estructura procedimental a través de la cual se obtienen esas respuestas. KLUTH, W.; «Prohibición de exceso y principio de proporcionalidad en Derecho alemán», en *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5, septiembre-diciembre 1998, págs. 226 y ss.

8. Como es evidente, hay mecanismos racionales previos, como la constatación de la producción de una violación y el estudio sobre la recepción de esta limitación en el texto normativo que reconoce el bien o valor violado. Así, sobre el TEDH, FASSBENDER, B.; «El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos», en *Cuadernos de Derecho Público. El principio de proporcionalidad*, nº5, septiembre-diciembre 1998, pág. 55.

9. Si la medida no pone en riesgo ningún principio, no aparece el problema jurídico que justifica la proporcionalidad.

10. Consideramos que, cuando se propone la medida alternativa, se ha superado ya el test de idoneidad. Del mismo modo, el test de necesidad nos conduce a un problema lógico, ya que o bien retrotrae al primer juicio de proporcionalidad (en el caso en que la otra medida existente sea tal que motiva el primer juicio) o bien conduce a nuevos juicios de proporcionalidad que podrían provocar el retorno a juicios previos cuando aparecen igualmente nuevas medidas.

Por ello, para desarrollar este test se debería, en primer lugar, identificar todos los medios posibles de desarrollo del principio respecto al fin específico,¹¹ cuestión que, por lo general, es omitida por los tribunales.

El test de proporcionalidad en sentido estricto es el verdadero juicio de proporcionalidad, siendo los dos primeros juicios una suerte de cedazo para eludir situaciones en el que la proporcionalidad no sea necesaria. En este tercer test, se ponen en relación plenamente los valores y bienes jurídicos en conflicto. Debe atenderse al grado de tutela que la medida concede al fin querido y el grado de violación para el otro valor o bien.

En esta relación de proporcionalidad, no se realiza una aplicación matemática en torno a la relación entre beneficio y vulneración, lo que varía según la valoración de los principios en juego. Es claro que existen principios que, en abstracto, son más valorados que otros. Esta diversa valoración tiene su reflejo en el principio de proporcionalidad en el caso concreto. Una misma medida, por tanto, para desarrollar un principio será proporcional o no según el principio que pueda ser vulnerado o el grado de violación sobre este. Además, el núcleo esencial de algunos valores jurídicos —como los derechos fundamentales— no puede ser transgredido. En consecuencia, la proporcionalidad de una medida terminará siempre donde comience la tutela del contenido esencial del derecho fundamental.¹²

Como se ve, el primer test hace referencia a la exclusión de la medida de un modo general, sin necesidad de ponderar los niveles de desarrollo o violación. En el tercer test aparece verdaderamente la proporcionalidad, convirtiéndose en una comparación entre principios desde la perspectiva de su grado de afección (positiva/negativa) como consecuencia de la medida. Siendo, por tanto, claros estos dos puntos, es el segundo test el que genera mayores dudas. En apariencia, es un test de exclusión en modo particular, pero sin comparación del principio violado. Sin embargo, como se recurre a la posibilidad de medidas menos vulneradoras, esta capacidad de vulneración se pondera sólo si se atiende al otro principio. En todo caso, como juicio de exclusión sin atención profunda a la proporcionalidad, los dos primeros test deben desarrollarse con cuidado de respetar los fundamentos de la democracia.

La conclusión sobre la idoneidad de una medida a fin de obtener un fin es una cuestión de perspectiva que tendrá siempre elementos inevitables de subjetividad. Para evitar que la libertad del legislador (y de todo emisor de normas) en sus opciones políticas se vea restringida, es necesario que el juzgador mantenga una actitud que no atienda a sus criterios personales, sino a la razonabilidad de los argumentos que llevan al emisor de la norma a juzgar la medida como idónea.

Por lo que se refiere al test de necesidad, debe aplicarse el mismo razonamiento. La elección de una medida u otra para desarrollar un fin es, frecuentemente, el reflejo de una tendencia política concreta. La salvaguardia de la libertad política dentro de los parámetros constitucionales o del Derecho primario europeo implica que la simple presencia de otras medidas no restrictivas o apenas restrictivas no pueda determinar automáticamente la consideración de la medida como ilegítima.

Si las otras medidas que discuten la necesidad muestran un origen político contrario a aquél que subyace a la medida analizada bajo la óptica del principio de proporcionalidad,

11. KLUTH, W.; *op. cit.*, pág. 227.

12. Esta es una cuestión abierta. Un sector de la doctrina considera el contenido esencial como irrenunciable y, en consecuencia, ninguna medida será proporcionada. Otro sector mantiene que la proporcionalidad termina donde comienza el contenido esencial. Sin querer dejar la cuestión cerrada, a nuestro juicio, la proporcionalidad es precisamente la que concede su verdadero contenido al derecho. *Vid.* BARNES, J.; *op. cit.*, pág. 42.

parece que lo más adecuado para garantizar el respeto al pluralismo político —que es también un valor universal en los Estados democráticos— sería juzgar como válida la medida en este segundo test y atender al test de proporcionalidad en sentido estricto, en el que se determina si resulta aceptable o no el nivel de violación.

El principio de proporcionalidad, por tanto, debe respetar la libertad del órgano competente, de tal modo que el juicio debe considerar que hay una relación desproporcionada sólo cuando se sobrepasan algunos de los límites derivados del test de manera «evidente y manifiesta». ¹³ En consecuencia, el principio de proporcionalidad no debe ser el instrumento a través del cual se imponga el juicio de proporcionalidad propio —incluso aunque éste sea un juicio legítimo y lógicamente correcto— ni el instrumento a través del que se juzgue si hay una actuación pública más proporcionada que la discutida en el caso concreto. El resultado del juicio debe ser sólo la determinación de la proporcionalidad o no de la actuación propuesta o ya desarrollada. Sin embargo, no puede olvidarse la dificultad de sostener esta posición en relación al test de necesidad.

Lo que se acaba de delinear es el principio de proporcionalidad y el consiguiente juicio de proporcionalidad en un plano abstracto, tal como se ha construido por la doctrina. Si bien tal construcción no permanece ciega a la realidad, si no que se inspira de la diversa jurisprudencia de los ordenamientos que la contemplan y regresa a sede judicial tras la revisión académica. En todo caso, la jurisprudencia ha acogido con tal naturalidad este principio que no siempre muestra la misma estructura básica en el desarrollo del correspondiente juicio. Así, por ejemplo, el TEDH, en algunas sentencias, no se limita a analizar la «necesidad» de la medida, sino que ha requerido, para superar el test, la necesidad absoluta o estricta. Como se puede observar, en un razonamiento de tal tipo, se introducen elementos que son propios del tercer test, dado que se quiere reforzar la necesidad de la medida en atención a la violación producida, como consecuencia del principio que aparece en el caso. Se está poniendo en el primer test el principio vulnerado, a pesar de que establecimos más arriba, de manera abstracta, que esta relación se da sólo en el segundo y en el tercer test. ¹⁴

Otras diferencias se pueden encontrar en la multiplicidad de las sentencias de cada ordenamiento, como consecuencia probablemente de la naturalización del principio que lo hace no siempre consciente para el juzgador. De ahora en adelante, veremos como este efecto, entre otros, aparece frecuentemente en la jurisprudencia del TJUE.

3. RECEPCIÓN DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN EL ORDENAMIENTO DE LA UNIÓN EUROPEA

El principio de proporcionalidad permite resolver conflictos entre principios al máximo nivel. Si se atiende al ordenamiento europeo desde sus orígenes, se observa una homogeneidad en los valores que difícilmente podría derivar en conflicto entre principios comunitarios. El objetivo del Mercado como fin máximo y el sometimiento de todas las competencias europeas a este objetivo hacen, en una primera aproximación, inútil el principio de proporcionalidad en este ordenamiento.

Pero la principal peculiaridad del ordenamiento europeo no es su coherencia interna, sino la convivencia con otros ordenamientos que, a diferencia de aquél, quieren ser exhaus-

13. BARNES, J.; «El principio de proporcionalidad...», *op. cit.*, pág. 16.

14. FASSBENDER, B.; «El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia...», *op. cit.*, págs. 54 y sig.

tivos en su regulación: nos referimos, claro está, a los ordenamientos nacionales. Los ordenamientos nacionales regulan la convivencia social y, por tanto, todo lo humano.¹⁵ El ordenamiento europeo —al menos, en su origen— regula la creación y el desarrollo de un Mercado.

La ilusión inicial de no confluencia entre los dos ordenamientos se diluyó pronto y el Tribunal de Justicia, como se sabe, ha desarrollado los principios fundamentales que han derivado en un verdadero ordenamiento europeo: principalmente, primacía y efecto directo. Estos dos principios, recogidos posteriormente en los Tratados, suponen la puerta del conflicto con los ordenamientos nacionales.

Así dibujado, podría pensarse que no hay lugar para la proporcionalidad. Las normas europeas de desarrollo de los Tratados no entran en conflicto con estos, especialmente porque los Tratados son coherentes respecto de un mismo fin superior y las medidas europeas de desarrollo de este fin no violan otros objetivos europeos. Las normas nacionales quedan desplazadas por la primacía europea cuando no son coherentes con el ordenamiento europeo.

Esta situación, sin embargo, no resultaba sostenible, ya que sometía todo interés nacional a los intereses del Mercado. En primer lugar, las exigencias de los derechos fundamentales se oponen a esta realidad y el Tribunal de Justicia tuvo que minorar tal efecto sin renunciar al principio de primacía. A tal fin, ha creado la teoría de las tradiciones constitucionales comunes.¹⁶ Aparece una metodología de búsqueda de principios generales basada en una actividad comparatista entre ordenamientos, en orden a la modulación de los principios comunes a las características del ordenamiento europeo. Así, reconoce como dentro de la lógica del Derecho europeo principios que tienen sede nacional común y permiten exceptuar otros principios comunitarios para salvaguardar estos nuevos principios europeos.

El principio de proporcionalidad aparece en esta situación como integrador de intereses opuestos. El Tribunal de Justicia lo ha reconocido como un principio general del Derecho europeo,¹⁷ toda vez que se trata de una tradición constitucional común. Si de la jurisprudencia de los Estados miembros se puede deducir un fundamento en el Estado de Derecho¹⁸ dado su valor para conocer la adecuación al sistema jurídico de los límites de los derechos fundamentales, en el espacio europeo el principio de proporcionalidad aparece para juzgar los límites a aquello que es fundamental en tal sistema jurídico: las libertades comunitarias y los objetivos de la Unión, sobre todo, de realización del mercado.¹⁹

A través de esta vía, el principio de proporcionalidad no sólo mide los límites, sino que ha permitido la entrada de principios nacionales en el ordenamiento europeo, toda vez que el reconocimiento de tradiciones constitucionales comunes se hace siempre frente a principios originariamente europeos y, por tanto, bajo la guía del principio de proporcionalidad. En todo caso, una vez reconocidos como principios propios del ordenamiento euro-

15. Parece que el legislador hace hoy suya la sentencia de Publio Terencio Africano: «Humanum suum, nihil humani a me alienum puto».

16. Sentencia TJUE, de 12 de julio de 1958, asuntos 7/56, 7/57, *Algera* y Sentencia TJUE, de 21 de junio 1969, asunto 23/68, *Klomp*.

17. Por ejemplo, Sentencia TJUE de 11 julio de 1989, asunto 265/87, *Hermann Schraeder*.

18. La relación entre el principio de proporcionalidad y el Estado de Derecho se reconoce en la Sentencia TJUE de 13 de julio de 1962, asunto 19/61, *Mannesman*.

19. Si bien es cierto que, a partir del reconocimiento de derechos fundamentales como principios generales del ordenamiento comunitario por el TJUE con las sentencias *Nold* e *Hauer*, se ha invocado también el principio de proporcionalidad a propósito de juzgar los límites a los derechos fundamentales reconocidos por el ordenamiento europeo.

peo, continúan teniendo un valor distinto a aquél de los principios de origen europeo. Ante esto, parece útil distinguir entre principios de lógica europea (los originales) y principios de lógica nacional (aquellos que son también europeos, pero adoptados a través de las tradiciones constitucionales comunes).

Como suele suceder, una vez que es creado por la jurisprudencia, el principio se recoge en los Tratados. Así, en la actualidad aparece en el art. 5 del Tratado de la Unión Europea. Con todo, este hecho no resta valor a la atención a la jurisprudencia sobre el principio. De hecho, el principio del artículo 5²⁰ se limita a la actuación de las instituciones europeas, como contrapeso de un principio de atribución sobre competencias no cerradas, sino abiertas a las necesidades de desarrollo de los fines del Tratado. Lo que debe resultar proporcional es la actuación europea frente a la soberanía de los Estados. Como resultado, combinado con el principio de subsidiariedad, sólo cuando los Estados por sí mismos no puedan obtener los fines europeos, deben actuar las instituciones europeas, siempre en el grado menor posible.

El esquema seguido por el Tribunal de Justicia es similar al que puede obtenerse de la experiencia jurisprudencial en los Estados miembros. En consecuencia, todo lo dicho anteriormente es aplicable aquí, *mutatis mutandi*, respecto del Tribunal de Justicia. Lo que ahora interesa es destacar los aspectos especiales de esta aplicación.

En primer lugar, debe destacarse que, en el desarrollo del test de proporcionalidad en sentido estricto, el Tribunal de Justicia parte siempre de una desigualdad entre principios, valorando siempre en mayor grado los principios que derivan de los fines del Tratado frente a aquellos que se incorporan al ordenamiento europeo a través de su consideración como tradiciones constitucionales comunes.²¹ Desde esa perspectiva, el Tribunal busca la llamada «better law» para desarrollar los fines europeos causando el menor daño posible a los intereses nacionales, si bien dando más valor, por lo general, al desarrollo del fin europeo que al daño al principio nacional. En este juicio, la jurisprudencia señala niveles mínimos de proporcionalidad que permiten cierto grado de abstracción.²² Si bien, como ha resaltado la doctrina, existe una cierta línea de apertura, por parte del Tribunal, a una mayor valoración de los intereses nacionales.

En una línea muy similar, en atención al respeto que el principio de proporcionalidad debe tener respecto de las decisiones democráticas, se puede observar una conducta distinta en el Tribunal de Justicia según el origen de la medida estudiada. El Tribunal de Justicia tiende a reconocer la discrecionalidad o la dificultad de las medidas cuando han sido adoptadas por las instituciones europeas. Sin embargo, desarrolla un control más escrupuloso en el caso en el que la medida tenga un origen estatal.²³ Sin embargo, el Tribunal de Justicia reconoce la necesidad de limitarse a comparar medidas ya adoptadas por los Estados miembros y de no actuar como legislador,²⁴ si bien, como se verá, no siempre mantiene esta pureza en el desarrollo de su papel.

20. También en el Protocolo sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y de proporcionalidad.

21. En este sentido, MONDINI, A.; «El principio comunitario...», *op. cit.*, pág. 144.

22. Vid. CASAS AGUDO, D.; «El principio comunitario de proporcionalidad y la garantía de la neutralidad frente a actuaciones administrativas nacionales en el sistema común del IVA», en FERNANDÉZ MARÍN, F. y FORNIELES GIL, A.; *Derecho comunitario y procedimiento tributario*, ed. Atelier, 2010, pág. 188.

23. GALETTA, D.U.; «El principio de proporcionalidad en el Derecho comunitario», en *Cuadernos de Derecho Público*, nº5, septiembre-diciembre 1998, págs. 82 y sig.

24. Sentencia TJUE de 19 de septiembre de 2000, asuntos 177/99 y 181/99, *Ampafrance*.

Debe destacarse la diferencia de lo dicho en los dos últimos párrafos: cuando la medida (por lo general, una norma) protege los intereses de lógica nacional en tal modo que se puede considerar desproporcionada si aplicamos los razonamientos habituales del Tribunal de Justicia, la probabilidad de que, de hecho, el Tribunal no considere esa medida como desproporcionada es mayor si la norma tiene un origen europeo y no nacional. La consecuencia de esto es clara: la armonización negativa resulta más radical respecto del cumplimiento de los Tratados que la armonización positiva.²⁵ De esto se deriva otra consecuencia: el juego de las mayorías en el Consejo y la actitud de los Estados miembros reticente a adoptar acuerdos y limitar su soberanía es contradictoria.

De hecho, estos principios de lógica nacional aparecen en casos en los que el Tribunal no se detiene en determinar si se trata de tradiciones constitucionales comunes, como se verá en algunas excepciones a la aplicación de los principios de lógica europea.

En segundo lugar, como hemos visto de manera general, la aplicación de los tres test que componen el juicio de proporcionalidad no sigue siempre la misma rígida estructura. En la jurisprudencia del Tribunal de Justicia este fenómeno es más vivaz, lo que demuestra que el razonamiento de proporcionalidad es ya un hábito en la práctica diaria del Tribunal, como consecuencia de enfrentar normalmente problemas similares de conflicto entre el Derecho nacional y el Derecho europeo.

A consecuencia de esto, se debe diferenciar diversos grados de aparición del principio de proporcionalidad. En ese sentido, podemos distinguir grados que varían desde lo que podríamos llamar la proporcionalidad oculta a lo que podríamos llamar la proporcionalidad extendida.

Por tanto, el grado más difícil de advertir la presencia de la proporcionalidad es el de la proporcionalidad oculta. En estos casos, el Tribunal de Justicia no hace referencia alguna al principio de proporcionalidad. Sin embargo, es claro que en la base de su juicio se encuentra este principio y, si se hubiese desarrollado una línea de razonamiento como la que reclama el principio de proporcionalidad, se hubiera obtenido el mismo resultado.²⁶

Un segundo grado sería el de la proporcionalidad nominal. Este supuesto es muy similar al de la proporcionalidad oculta. El resultado es la misma consecuencia que se hubiera derivado de un juicio de proporcionalidad, pero el principio sólo aparece mencionado y no desarrollado en sus tres test.²⁷ Además, esta mención del principio conduce a la confusión por lo general, ya que la llamada a la proporcionalidad se hace reclamando que la medida «sea proporcional al fin perseguido». De todo lo expuesto anteriormente puede verse lo incorrecto de esta afirmación. Una medida no es proporcional como valoración conjunta de beneficio y daño. De hecho, como se ve en los juicios en los que se discute la vulneración o no de las distintas libertades fundamentales, según cuál sea la libertad vulnerada en el caso, una misma medida adoptada para desarrollar un principio será proporcionalada o no. Cuando se realiza un juicio de esta manera, se está realizando una suerte de combinación entre el primer y el segundo test del principio de proporcionalidad.

25. Puede pensarse, por ejemplo, en las exenciones previstas en la Directiva 2006/112/CE y su efecto sobre la neutralidad. Exenciones similares en los impuestos no armonizados se revelan como ayudas de Estado o como contrarias a las libertades fundamentales.

26. Respecto a la sentencia TJUE, de 21 de marzo de 2000, asunto 47/00, *Gabalfrisa*, vid. GARCÍA CALVENTE, Y.; «Procedimientos tributarios nacionales y protección comunitaria del contribuyente», en FERNÁNDEZ MARÍN, F. y FORNIELES GIL, A.; Derecho comunitario y procedimiento tributario, ed. Atelier, 2010, pág. 122.

27. Sentencia TJUE, de 20 de febrero de 1979, asunto 120/78, *Cassis De Dijon*.

Un grado lógico es aquél de la aplicación siguiendo los tres test, pero aplicando alguno de los test de manera casi automática²⁸ o variando el orden de aplicación de los test. En estos casos, podemos considerar que se está aplicando correctamente el juicio de proporcionalidad, adecuado a las circunstancias del caso específico o a la manera de afrontar el problema por el Tribunal de Justicia.

Siendo evidente que el principio de proporcionalidad aparece en los razonamientos del Tribunal también tal con la estructura que expone la doctrina,²⁹ la última manera de aplicarlo es la que podemos llamar alargada,³⁰ en la que aparecen más de tres juicios: el Tribunal de Justicia hace juicios conexos a los tres habituales o divide algunos de los tres juicios en varios a su vez.

Finalmente, debe destacarse que el Tribunal reconoce su dificultad para valorar la existencia de otras medidas más adecuadas en el segundo test. En tal posición, respeta la voluntad política del normador nacional. Para llegar a una conclusión en el juicio, el Tribunal presume que no existen otras medidas. En estos casos, desarrolla, en la práctica sólo dos test.³¹

En los apartados siguientes veremos ejemplos de jurisprudencia europea con aplicación del principio de proporcionalidad en el ámbito fiscal que presentan estas divergencias aplicativas. Se ha realizado una división en tres apartados, según se trate de tributos armonizados, tributos no armonizados o cuestiones de procedimiento.

4. EL PAPEL DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN LOS TRIBUTOS ARMONIZADOS

La normativa de armonización, por lo general, no presenta conflictos con el Tratado u otras normas europeas de por sí. En consecuencia, no se da un conflicto entre principios que requiera la intervención del principio de proporcionalidad en este nivel. Será necesaria la intervención de la normativa de trasposición nacional para que surja tal conflicto.

Un examen de la jurisprudencia del Tribunal revela que, en general, si la normativa interna no traspone lo que está dispuesto por la norma europea, se considera simplemente un incumplimiento de la normativa europea, sin tomar en consideración la justificación nacional. Al contrario, será cuando la normativa europea de pie a diversas interpretaciones cuando se pueden encontrar conflictos que se deben resolver con la ayuda del principio de proporcionalidad.

Es en el ámbito del IVA donde se ha presentado esta realidad de manera más relevante en los últimos años. Son asuntos referidos a la neutralidad del impuesto y el derecho a la

28. Sentencia TJUE de 11 de julio de 1989, asunto 265/87, *Hermann Schraeder*.

29. Sentencia TJUE de 12 de junio de 2003, asunto 112/00, *Schmidberger*.

30. Sentencia TJUE, asunto 55-94, *Gebhard*. El juicio del Tribunal se ha realizado a través de las siguientes preguntas: ¿el operador que reclama las libertades fundamentales tienen derecho a la protección del Tratado?, ¿existe una discriminación indirecta o restricción a causa de una disposición nacional?, ¿es la protección del interés público sujeto a armonización?, ¿la disposición distingue entre nacionales y extranjeros, sean bienes, servicios, personas o capitales?, ¿esta disposición concede alguna protección equivalente?, ¿es el interés público desarrollado por la medida tan primordial como para obviar una libertad del Tratado? ¿la disposición restrictiva es adecuada para proteger el interés público?, ¿resulta proporcionada en atención al interés público perseguido?

31. Sentencia TJUE de 19 de septiembre 2000, asunto 198/00, *Ampafrance*.

deducción, por un lado, y al interés nacional por controlar el correcto cumplimiento de la normativa tributaria por parte del sujeto pasivo, por el otro.

Un primer argumento que ha permitido la intervención del principio de proporcionalidad es el de la limitación de la deducción al exacto cumplimiento de los requisitos formales. En estos casos, el Tribunal ha seguido una doble línea de interpretación, según el origen de estos requisitos: de la Directiva 2006/112 o de la norma nacional. En todo caso, en estos juicios de proporcionalidad se ha subrayado la prevalencia del principio material de neutralidad.

En caso de que los requisitos estén recogidos en la normativa europea (como la factura), la jurisprudencia ha entendido que es proporcionado negar el derecho a la deducción, con excepción de los casos en los que se pueda llegar al control de la realidad a través de otros medios. Así, si la Administración tributaria conoce la situación sobre la base de declaraciones de otros sujetos que intervienen en la relación tributaria, no se justifica la negación del derecho a la deducción. Como se ve, en estos casos, se supera el juicio de idoneidad, pero no el de necesidad, ya que existen otros medios para alcanzar el resultado de tutela del principio del interés fiscal.³²

Como se ve, los principios en conflicto son uno de lógica europea —el principio de neutralidad— y otro de lógica nacional, pero recogido por el ordenamiento europeo —el principio del interés fiscal—. De hecho, la misma norma europea —y por tanto, las instituciones europeas con poder normativo— reconoce este principio cuando obliga o permite la imposición de obligaciones formales. Cuando estas instituciones, a través de la normativa europea, ponen en juego los principios implicados, el Tribunal no elabora ningún razonamiento de proporcionalidad. No se debate la idoneidad o la necesidad de la exigencia de factura. Pero cuando aparece la transposición nacional, las decisiones de las instituciones europeas a través de la normativa son interpretadas de modo que se prefiera el principio de lógica europea al de lógica nacional.³³

En caso de que las exigencias sean nacionales y no se recojan en la Directiva IVA, el Tribunal de Justicia desarrolla un juicio de proporcionalidad en el que se concede un valor mayor al principio de neutralidad. En consecuencia, generalmente la posición nacional considerada contraria a la normativa europea y el derecho a la deducción viene sacralizado en el marco del IVA en menoscabo de la imposición de exigencias formales.

En relación con el conocimiento de la Administración, si el sujeto no ha cumplido las exigencias formales de registro pero la Administración tiene datos como consecuencia de la factura presentada por un tercer sujeto, la medida no superará el segundo test de necesidad, puesto que la Administración puede conseguir el objetivo de control a través de este otro medio.³⁴ Surgirá el derecho a la deducción toda vez que la Administración tenga los datos necesarios para el control, sin tomar en consideración los vicios formales del sujeto pasivo.

32. Sin embargo, el Tribunal de Justicia parece ser más estricto respecto a las excepciones a la neutralidad cuando están previstas por una norma europea particular, como una autorización expresa del Consejo a un Estado miembro individual. Así, en la sentencia TJUE de 19 de septiembre de 2000, asunto 198/00, *Ampafrance*.

33. El interés fiscal en el IVA puede ser también un interés europeo, sobre todo en atención a la determinación de la base imponible, como fuente de un recurso propio. Pero este aspecto resulta tangencial cuando se atiende a la defensa por el Tribunal de Justicia de aquellos principios necesarios para la construcción del Mercado.

34. Sentencia TJUE, de 29 de julio de 2010, asunto 188/09, *Kulesza*.

En la sentencia Gabalfrisa,³⁵ el Tribunal de Justicia considera inadecuado exigir una declaración previa para efectuar la deducción antes del inicio de la actividad, exigida por la normativa nacional y no por la normativa europea. A juicio del Tribunal de Justicia, esta exigencia va más allá de lo necesario para el control del fraude fiscal.

Un segundo argumento en el cual el Tribunal de Justicia ha utilizado el principio de neutralidad, siempre en relación con el derecho a la deducción, no es el de la prohibición de deducción, sino el de la imposición de una sanción igual o proporcional a la de la cantidad a deducir. En estos casos, el Tribunal de Justicia ha considerado que la medida es idónea, necesaria y proporcionada.

Un tercer argumento es el de la negación del derecho a la deducción a quienes participan en un fraude. Se debate sobre la adecuación o no de la deducción de IVA en los casos en los que un operador jurídico ha realizado sus operaciones de IVA con operadores que han cometido fraude. No se refiere a aquéllos que claramente han cometido fraude —y que en las estructuras bien conocidas de fraude del IVA, desaparecen—, sino del que en apariencia ha cumplido sus obligaciones fiscales, pero que ha podido ponerse de acuerdo con el sujeto que comete fraude.

En este ámbito, la aplicación del principio de proporcionalidad por el Tribunal ha originado una teoría específica, denominada teoría del conocimiento. El problema para la Administración tributaria es demostrar que aquél que trata con operadores que cometen fraude es participe de igual modo. Desde esta realidad, las Administraciones tributarias nacionales han decidido establecer una presunción de colaboración en el fraude. Pero esta presunción ha sido considerada contraria al Derecho europeo por el Tribunal de Justicia y transformada en la obligación de la Administración tributaria de demostrar que el sujeto pasivo pudiera o debiera conocer la existencia del fraude.³⁶

Esta cuestión necesita ser analizada desde la perspectiva del principio de proporcionalidad. Los principios en conflicto son, por enésima vez, el principio de neutralidad y el principio del interés fiscal. La presunción de participar en el fraude parece idónea y necesaria, dada la dificultad de demostrar la voluntad de participar. Pero, según el Tribunal de Justicia, es desproporcionada, pues sanciona a cualquier operador jurídico que tenga relaciones con un sujeto que ha cometido fraude. La denegación del derecho a deducir a quien actúa de buena fe no se justifica. Se propone, por el Tribunal de Justicia, otro medio más proporcionado, sin exigir el conocimiento de la verdadera voluntad del operador (pues sería también desproporcionado frente al interés fiscal). Por tanto, se debe intentar comprender si el operador estuviese en grado de conocer que el otro sujeto pudiese cometer fraude.

De todas formas, el Tribunal exige a los Estados Miembros no establecer un sistema de responsabilidad objetiva en el que se considere que en todo caso todos los operadores jurídicos tengan conocimiento de que aquellos con los que tienen relación en el IVA están cometiendo un fraude. Tal consideración sería tanto como la presunción genérica de participación en el fraude. Se exige un análisis específico respecto del sujeto y su verdadera relación con aquél que actúa en fraude para determinar —según los indicios— el conocimiento de la ilegalidad.

Siguiendo en el sector del fraude del IVA, la sentencia *Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof*³⁷ considera proporcionada una medida de denegación de la deducción

35. Sentencia TJUE, de 21 de marzo de 2000, asunto 47/00, *Gabalfrisa*.

36. Sentencia TJUE de 6 de junio de 2006, asuntos C-439/04 y 440/04, *Kittel*.

37. Sentencia TJUE de 7 de diciembre de 2010, asunto 285/09.

en el caso en el que el sujeto no colabora con la Administración en un intercambio intracomunitario, no revelando la identidad del adquirente. La proporcionalidad, en este caso, deriva de la facilidad para el sujeto de cumplir proveyendo la información requerida y del peligro de fraude en las operaciones transfronterizas.

De cuanto hemos establecido deriva que existe un derecho para el ciudadano a acreditar cuánto sea relevante para el ejercicio de su derecho de deducción.³⁸ El derecho parece tener su origen en la proporcionalidad del tercer test, pero, a nuestro parecer, es consecuencia del retorno al segundo test una vez no superado el tercer test. En otras palabras, se propone una prohibición objetiva o salvable mediante difícil prueba. Esta resulta desproporcionada para aquellos que actúan de buena fe. Existe otra medida diversa, si bien similar: el establecimiento de prohibiciones que planteen excepciones a las que se pueda acoger el sujeto pasivo. Es lo que ocurre, por ejemplo, en la sentencia *Ampafrance*. De hecho, en esta sentencia, el Tribunal de Justicia declara que, así como el Derecho europeo no ofrece, otros medios, la medida debe considerarse como necesaria (segundo test); pero, en el juicio de proporcionalidad el Tribunal determinar la existencia de otra medida que convierte en no necesaria la del conflicto. De hecho, como sostiene MARCHESOU, el tribunal de Justicia se ha convertido, en este ámbito, en una suerte de «legislador bis, ya que el Consejo está paralizado por la regla de la unanimidad».³⁹

De lo expuesto se puede llegar de manera general a la conclusión de que una presunción *iuris et de iure* no es proporcionada. La presunción *iuris tantum* será proporcionada cuando la carga del contribuyente no sea imposible o extremadamente difícil de cumplir, esto es, en aquellos casos en los que tendría el mismo efecto práctico que una presunción *iuris et de iure*. De todos modos, a nuestro juicio, el caso de una presunción *iuris tantum* diversa de aquella que *parece iuris et de iure* necesita también de un juicio de proporcionalidad, si afecta a la neutralidad —no se olvide que toda prueba es una carga— en los casos en los que la Administración pueda demostrar los hechos con mayor facilidad que el obligado tributario o sin esfuerzo.

Como considera FERNÁNDEZ MARÍN,⁴⁰ «El principio de seguridad jurídica [...] tiene que ser aplicado con especial rigor cuando se trata de una normativa que puede implicar consecuencias financieras, para permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que se le imponen». En el caso concreto,⁴¹ era necesario probar la entrega de bienes por el exportador al adquirente para no verse negada la existencia de la operación y, por tanto, el derecho a la exención y a la deducción. Así, además de la neutralidad, está en juego la seguridad jurídica que debería permitir al exportador tener confianza en la exención de su operación. En el equilibrio entre la dificultad de la Administración tributaria para realizar comprobaciones en un contexto de fronteras abiertas y el derecho de seguridad de quien actúa de buena fe, es proporcionado una carga probatoria asumible, pero liberatoria de toda responsabilidad.

38. La Sentencia TJUE de 10 de julio de 2008, *SosnowskaK* recuera la necesidad de conceder la posibilidad de defensa al sujeto pasivo cuando se hacen derivar cargas fiscales a consecuencia de una presunción de fraude.

39. MARCHESOU, P.; «Procedimientos tributarios nacionales y protección comunitaria del contribuyente», en FERNÁNDEZ MARÍN, F y FORNIELES GIL, A.; Derecho comunitario y procedimiento tributario, ed. Atelier, 2010, pág. 110.

40. FERNÁNDEZ MARÍN, F.; «La prueba del derecho a la exención en las entregas intracomunitarias de bienes», en Noticias de la Unión Europea, nº 303, abril de 2010, pág. 170 y sig.

41. Sentencia TJUE de 27 de octubre de 2007, asunto 409/04, *Teleos*.

5. EL PAPEL DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN LOS TRIBUTOS NO ARMONIZADOS

La primacía del Derecho de la Unión Europea sobre la totalidad del ordenamiento nacional implica la debida atención del sistema tributario a lo dispuesto en los Tratados, incluso aunque la normativa nacional no esté armonizada, en un proceso guiado por el Tribunal de Justicia que es denominado por la doctrina armonización negativa.

Son tres los sectores donde ha aparecido el conflicto entre el Derecho de la Unión Europea y el Derecho tributario nacional no armonizado: el primero, y el más importante, el de las libertades fundamentales establecidas por el Tratado; el segundo, el de las ayudas de Estado y, el tercero, el de las regiones ultraperiféricas.

En relación con la protección de las libertades fundamentales del Tratado, siempre que el Tribunal de Justicia ha debido estudiar el respeto del Derecho europeo por parte de un Estado Miembro, éste ha razonado la no violación, por un lado, y la justificación de la violación, por el otro. En el segundo de estos razonamientos, los Estados presentaban motivos en clave nacional. A través del principio de proporcionalidad, el Tribunal de Justicia ha resuelto estos conflictos y ha permitido la toma en consideración de principios de lógica nacional.

En este sector, la jurisprudencia realiza un juicio particular de proporcionalidad, llamado *rule of reason*. No es diverso del juicio de proporcionalidad. Sin embargo, han sido reconocidos en la jurisprudencia cinco test:⁴² la existencia de discriminación, distinguiendo según su tipología; la protección o no del interés por alguna norma comunitaria; la protección por otro Estado; la legitimidad y compatibilidad del interés alegado por el Estado Miembro con el Derecho europeo o la necesidad de protección desde la óptica europea; y si la medida es apropiada para conseguir el objetivo.

Aparece, a nuestro juicio, por tanto, una modulación del principio de proporcionalidad debida a dos razones. En primer lugar, en este sector el Tratado reconoce excepciones concretas a las libertades y, al no ser una materia armonizada, se debe comprobar si es una excepción del Tratado y si existe ya alguna medida de origen europeo en este sentido. Debe tenerse en cuenta que el propio Tratado reconoce excepciones a tales libertades. En segundo lugar, el valor máximo de las libertades fundamentales obliga al Tribunal a tener una posición cauta en la admisión de excepciones.

Así, el Tribunal ha reconocido la existencia de razones imperiosas de interés público, que tienen la fuerza de oponerse a la aplicación de la prohibición de discriminación y de restricción de las libertades fundamentales. Estas razones se someten al juicio de proporcionalidad. Así, tal y como se reconoce a nivel jurisprudencial, se debe distinguir un doble plano: por un lado, su simple reconocimiento; por el otro, el modo en el que se puede superar un juicio de proporcionalidad. De hecho, buena parte de estos intereses no han tenido suerte frente a las libertades fundamentales.

Una primera razón imperiosa es la territorialidad fiscal. El Tribunal de Justicia ha reconocido que el ejercicio de la soberanía fiscal a nivel territorial no está sometido al Derecho de la Unión Europea, si bien reconociendo que lo ideal sería coordinar los Estados hasta la eliminación de esta doble imposición.⁴³ No entra aquí en el debate sobre la proporcio-

42. TERRA, B; e WATTEL, P.; *European Tax Law*, ed. Wolters Kluwer, 2012. Se ha visto a algún ejemplo de formulación de distintas cuestiones. Vid. Nota a pie 31.

43. Sentencia TJUE, de 12 de mayo de 1998, asunto 336/96, *Gilly*. Al respecto, *vid.* MONDINI, A.; «L'interesse fiscale come causa di giustificazione dei trattamenti discriminatori nella giurisprudenza della

nalidad, no porque no se considere desproporcionado, sino por la falta de competencias para proponer otras medidas eficaces.

Una segunda razón imperiosa es aquella de la efectividad de los controles fiscales. El Tribunal de Justicia ha reconocido la posibilidad de aplicar medidas que permitan verificar, en modo claro y preciso, las cuantías que corresponden a una deuda tributaria.⁴⁴ Como es lógico, es más difícil para el Estado Miembro controlar la deuda tributaria de un contribuyente que realiza parte de su actividad en el extranjero.

Reconocida tal posibilidad, la limitación territorial de control no es aceptada, generalmente, por el Tribunal de Justicia como proporcionada. A nuestro juicio, esto se debe precisamente a que el carácter territorial se vincula al núcleo duro de las libertades europeas. Es precisamente en la transnacionalidad donde tienen su sentido estas libertades y, por tanto, están más tuteladas por la jurisprudencia europea. Además, el Tribunal se basa en la existencia de normas de asistencia mutua internacional, que hace innecesaria la medida, si el Estado Miembro puede solicitar el control al otro Estado Miembro.

La sentencia Futura⁴⁵ ha considerado desproporcionado obligar a un establecimiento permanente a tener una doble contabilidad: la del Estado Miembro de la matriz y la del Estado Miembro donde esté la organización. En relación con la inversión de la carga probatoria, el Tribunal de Justicia adopta la misma posición que se ha expuesto en relación con los impuestos armonizados: no resulta proporcionada una presunción absoluta en su configuración o en su efecto.⁴⁶

Así, el Tribunal de Justicia ha considerado desproporcionada la norma nacional que permite la deducción de donaciones sólo cuando el receptor esté establecido en el territorio nacional, por motivos de la dificultad de control de la donación. El Tribunal, en este caso, se limita a declarar que tal problema no es suficiente para justificar un tratamiento fiscal diferente.⁴⁷

En este sector, la imposición a los que cambian de residencia no está nunca justificada por la eficacia de los controles fiscales que tienen por objeto gravar las plusvalías. Existe una prohibición general de *exit tax*. De hecho, el Tribunal de Justicia ha señalado la posibilidad de gravámenes que no violen la libertad europea, como el gravamen del retorno.⁴⁸

También se admite la prevención del abuso del derecho como razón imperiosa del interés público. Esta razón podría aparecer en la jurisprudencia del Tribunal sin necesidad del principio de proporcionalidad, dado que, como se formula, es un principio jurídico que no se refiere a la consecución de fines nacionales, sino a la no protección de aquél que tiene un fin no armónico con la norma que lo tutela. Sin embargo, se vincula al interés nacional porque se utiliza el Derecho europeo no para conseguir sus fines, sino para excluir la finalidad de la norma nacional. Por motivo de ello, la proporcionalidad ha permitido conocer cuáles son las situaciones, según el Tribunal de Justicia, en las que se puede considerar el abuso del Derecho europeo. En primer lugar, se exige que el Estado pruebe, de manera rigurosa, el riesgo para sus intereses.⁴⁹ Tal exigencia se incardina en el primer test,

Corte di Giustizia», en DI PIETRO, A.; *Libertà economiche e divieto di discriminazione nell'imposizione diretta*, ed. Cedam, 2004, págs. 315 y sig.

44. Sentencia TJUE, asunto 250/95, *Futura*.

45. Sentencia TJUE, asunto 250/95, *Futura*.

46. Sentenza TJUE de 28 de octubre de 1999, asunto 55/98, *Vestergaard*.

47. Sentencia TJUE de 27 de enero de 2009, *Hein Persbe*.

48. Sentencia TJUE, de 19 de marzo de 2004, asunto 9/02, *De Lasteyrie*.

49. Sentencia TJUE, asunto 270/83, *Avoir Fiscal*.

el de la idoneidad. También se exige que la medida esté dirigida a las construcciones que son puramente artificiales y que no tienen un objetivo económico válido.⁵⁰

Como se ve, el razonamiento del Tribunal de Justicia cambia los tres test clásicos del principio de proporcionalidad por uno. En el primer test, coincidente con el de la idoneidad, se pregunta sobre la existencia del riesgo. En el segundo test, realiza al mismo tiempo una comparación de los diversos medios con el daño que causan a la libertad comunitaria. Se reafirma en la práctica lo teorizado previamente sobre el segundo test que, en definitiva, comporta elementos de exclusión y elementos de juicio sobre la proporcionalidad.⁵¹

Sin embargo, «esta preocupación por determinar la proporcionalidad ha llevado al Tribunal a iniciar una evolución de sus actitudes tomando en consideración las fuerzas y las competencias respectivas del Estado y del contribuyente, considerando que el principio de proporcionalidad puede derivar hoy en un instrumento de limitación de los esquemas abusivos».⁵²

Por último, se admite la coherencia fiscal. Este concepto hace referencia a la lógica estructural de un tributo. En particular, se admite, al menos de manera abstracta, en el impuesto sobre la renta. Esta razón permitiría un tratamiento diverso según la lógica global del impuesto. No obstante, ha sido considerada como proporcional solamente en el asunto *Bachmann*,⁵³ referido a un doble régimen de gravamen de los planes de previsión social, sea la deducción en el momento de la aportación, sea la exención en el momento del ingreso. Aunque parezca una medida idónea, algunos autores han considerado que existen otras medidas más proporcionales.⁵⁴ En realidad, posteriormente, el Tribunal de Justicia no ha vuelto a reconocer como proporcional una medida en base a la coherencia.

No han sido admitidas como razones imperiosas y, por tanto, no han sido sometidas al juicio de proporcionalidad la ausencia de armonización del sector normativo, la falta de competencia europea en Derecho internacional, la pérdida de ingresos fiscales,⁵⁵ la doble imputación de pérdidas ni la posibilidad de modificar la forma legal para conseguir ni la existencia de otras ventajas.⁵⁶ Estos dos últimos casos muestran una postura radical del Tribunal en cuanto a su justificación desde la proporcionalidad. En concreto, si existen otras ventajas compensatorias para el sujeto afectado negativamente por la medida, el daño debiera considerarse menor en relación al objetivo a realizar. No se trata de criticar aquí la visión del Tribunal que no permite a estas razones pasar el juicio de proporcionalidad en sentido estricto, si no la absoluta negación de su reconocimiento previa al juicio.

De todos modos, debe decirse que, como razonamiento primario, el Tribunal de Justicia reconoce sólo discriminaciones en situaciones comparables. Esto está vinculado a la existencia de otras ventajas. Cuando las situaciones no son comparables, no se habla de otras ventajas, sino de regímenes diversos en función de las posiciones que asumen los sujetos. Cuando las situaciones son comparables, no se admite un tratamiento diverso,

50. Sentencia TJUE, asunto 264/96, *ICI*.

51. SANZ GÓMEZ, R.; *Las cláusulas anti-abuso específicos frente a las libertades de circulación de la Unión Europea*, ed. Bosch, 2010, págs.126 y sig. El autor demuestra como el principio de proporcionalidad ha conducido hasta la elaboración de cláusulas anti-abuso basadas sobre presunciones *iuris tantum*.

52. MARCHESOU, P.; «Procedimientos tributarios nacionales y protección comunitaria del contribuyente», in FERNÁNDEZ MARÍN, F y FORNIELES GIL, A.; *Derecho comunitario y procedimiento tributario*, ed. Atelier, 2010, pág. 113.

53. Sentencia TJUE de 28 de enero de 1992, asunto 204-90, *Bachmann*.

54. TERRA, B; e WATTEL, P.; *European Tax Law*, ed. Wolters Kluwer, 2012

55. Sentencia TJUE, de 21 de septiembre de 1999, asunto 307/97, *Saint Gobain*.

56. Sentencia TJUE, de 8 de mayo de 1990, asunto 175/88, *Biebl*.

tampoco si existen ventajas diversas. De donde se revela una conclusión relacionada con la proporcionalidad, pero probablemente evidente: es proporcionado en todo caso el tratamiento diverso de situaciones no comparables.⁵⁷

Debe subrayarse que el Tribunal ha sostenido en todo caso la prohibición de presunciones *iuris tantum*, aceptando excepciones a las libertades europeas si mantienen, como exigencia mínima, la posibilidad de defensa del sujeto. Por tanto, se reconoce, sea en el sector armonizado, sea en la armonización negativa, un derecho de defensa como instrumento para garantizar el ejercicio de derechos de los particulares concedidos por el ordenamiento europeo.⁵⁸

En relación con el sector de las ayudas de Estado no se realiza, generalmente, por la jurisprudencia un juicio de proporcionalidad. Las ayudas de Estado están reguladas por el Tratado con sus excepciones, permitiendo otras excepciones a juicio del Consejo. Por tanto, el Tribunal de Justicia no permite excepciones diversas. No obstante, en el juicio de justificación del Consejo se observan razonamientos de proporcionalidad. En estos casos, el principio de proporcionalidad actúa como límite al Consejo para establecer excepciones a nivel normativo. Es relevante también el hecho que el procedimiento seguido por la Comisión y su emisión de Directrices para determinar ayudas que no deben comunicadas por los Estados resulta un medio de norma nuevas excepciones. A este efecto, se puede trasladar cuanto se ha dicho respecto del trabajo del Consejo. Por ejemplo, la regulación de las ayudas de Estado consideradas de *minimis* resulta de la proporcionalidad entre la intensidad de la ayuda y el daño causado a la competencia europea.

Un último sector donde se puede observar la importancia del principio de proporcionalidad es el de las regiones ultraperiféricas. En este caso, son regiones que forman parte del territorio europeo, pero a las cuales se les reconoce la posibilidad de modular la aplicación del Derecho europeo con relación a sus específicas características que impiden a los operadores de estas regiones actuar en igualdad de condiciones con los operadores de otras regiones. La sentencia *Legros*⁵⁹ consideró la necesidad de ponderar las medidas aplicadas a estas regiones de acuerdo con el principio de proporcionalidad. Desde ese momento, bien la Comisión, bien el Tribunal de Justicia, han valorado las medidas a aplicar en esta dirección.

La lógica de la aplicación del principio de proporcionalidad a la situación de las regiones ultraperiféricas se mueve desde la constatación de la concreta situación económica y geográfica de la región. De ese modo, el diverso desarrollo económico de estas regiones les permite tener una misma consideración sin un tratamiento desigual. Se valora el problema específico de cada región y se estudian las medidas propuestas por las Instituciones europeas o nacionales en manera individual para cada región. A nuestro juicio, este procedimiento podría ser útil también en la adopción de medidas específicas para otras regiones no ultraperiféricas. Aunque, no esté previsto por el Tratado, la lógica de la proporcionalidad

57. De hecho, la comparabilidad se hace depender de la naturaleza de la persona. Existe una comparabilidad absoluta (se atiende a todo el régimen de tributación personal) en el caso de personas físicas (Sentencia TJUE, asunto 279/93, *Schumacker*). Existe también una comparabilidad relativa (se atiende al gravamen específico de una operación) en el caso de personas jurídicas (Sentencia TJUE, C-270/83, *Avoir Fiscal*).

58. Vid. MOSCHETTI, G.; «El principio de proporcionalidad en las relaciones fisco-contribuyente», en *Civitas. Revista española de derecho financiero*, nº 140, 2008, págs. 727-799.

59. Sentencia TJUE, de 16 de julio de 1992, asuntos 163/90, *Legros*.

permitiría el reconocimiento a nivel general de un principio de adaptación a las situaciones particulares específicas.⁶⁰

6. EL PAPEL DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS DESDE LA PERSPECTIVA EUROPEA

En los apartados precedentes se han visto medidas que pueden considerarse como procedimentales. A riesgo de ser repetitivo, sería útil establecer algunos elementos sobre el efecto del principio de proporcionalidad. Como punto de partida, los principios de subsidiariedad y proporcionalidad del art. 5 del Tratado han sido la base para el reconocimiento por el Tribunal de Justicia del llamado principio de la autonomía procedimental. Por tanto, tanto la normativa europea como la normativa nacional que desarrolla la normativa europea se deben aplicar a través de los procedimientos establecidos por los Estados miembros.

Existe, lógicamente, un límite a esa autonomía procedimental. No puede ser la razón para no desarrollar las normas europeas o para su incumplimiento. Por tanto, el principio de proporcionalidad ha limitado la autonomía procedimental controlando que las normas nacionales no pongan en riesgo los principios de lógica europea.⁶¹

La creciente imposición de deberes formales necesitaría de una llamada al principio de proporcionalidad como contrapeso a propósito del respeto a la libertad del contribuyente en el ámbito nacional.⁶² Pero los tribunales nacionales no utilizan, por lo general, este razonamiento. A contrario, la actitud del Tribunal de Justicia respecto del principio de proporcionalidad puede constituir un freno a esta tendencia de mayores cargas procedimentales, ocupando un puesto que olvidan ejercer los tribunales nacionales. De hecho, el Tribunal de Justicia ha desarrollado la idea de norma tributaria excesiva en atención a su finalidad.⁶³ Esto sucede sobre todo en los ordenamientos nacionales que tienen un procedimiento —o varios procedimientos— generales para todas las deudas tributarias, como es el caso español. En consecuencia, la variación en un procedimiento nacional por exigencia del Derecho de la Unión Europea podría significar su modificación en todos los casos implicados, incluso cuando no resulta necesario para el cumplimiento del Derecho europeo.

El Tribunal de Justicia ha reconocido, de manera armónica a la autonomía procedimental, la existencia de límites en las posibilidades de control de la Administración tributaria, dado que los recursos tanto humanos como materiales no son infinitos. En este sentido, se reconoce el margen de discrecionalidad de la Administración pública en la decisión sobre los casos concretos investigados. El límite de ese margen de discrecionalidad lo da el principio de proporcionalidad: no se justifica la violación de la neutralidad del IVA que conduciría a una renuncia general a estos controles. Sería una condonación de la deuda tributaria desproporcionada al objetivo de una simplificación de la gestión tributaria.⁶⁴

60. FORNIELES GIL, A., *La fiscalidad de las regiones ultraperiféricas*, ed. Kluwer Law, 2008.

61. Vid. MONDINI, A.; «El principio comunitario..», *op. cit.*, págs. 140 y sig.

62. Como declara CALVO, «El principio de proporcionalidad tiene un gran campo de aplicación en el ámbito de los derechos de carácter formal. La Administración tributaria exige cada vez mayores deberes formales a más personas, tengan o no relación directa con una tributación determinada». CALVO, R.; «El principio de proporcionalidad y los procedimientos tributarios», in FERNÁNDEZ MARÍN, F e FORNIELES GIL, A.; *Derecho comunitario y procedimiento tributario*, ed. Atelier, 2010, pág. 94.

63. Vid. MONDINI, A.; «El principio comunitario..», *op. cit.*, pág. 151 y sig.

64. Sentencia TJUE de 17 de julio de 2008, asunto 132/06, *Commissione c. Italia*.

Se reconoce también como desproporcionado un tiempo de devolución efectiva tan largo que pueda afectar gravemente a la neutralidad.⁶⁵ De hecho, el ideal de neutralidad implicaría una devolución simultánea. Siendo imposible esto sin poner en riesgo los controles tributarios, la proporcionalidad resulta en un equilibrio temporal en el que un tiempo breve daña el interés fiscal y un tiempo largo castiga a la neutralidad.⁶⁶

La sentencia *Ecotrade*⁶⁷ analiza el tiempo a propósito de la deducción y los medios de la Administración. En este caso, el Tribunal de Justicia considera que no es desproporcionada una norma nacional que concede mayor tiempo a la Administración para la recaudación de IVA que al sujeto pasivo para la deducción. El Tribunal invoca el principio de efectividad, claramente deducido de la aplicación de la proporcionalidad en atención a las distintas cargas y medios de Administración y sujeto pasivo.

Dentro de la tendencia a aumentar las cargas fiscales indirectas para quien no realiza el hecho imponible, las legislaciones nacionales incluyen casos de responsabilidad que aseguran la recaudación de la deuda tributaria a costa de su satisfacción por una persona distinta del sujeto pasivo. El Tribunal de Justicia ha reconocido como interés a proteger la situación económica de aquél que resulta responsable. Así, en la sentencia *Militzer*,⁶⁸ si bien en este caso consideró proporcionada la responsabilidad. Del razonamiento del Tribunal se observa que será idónea, necesaria y proporcionada la medida de responsabilidad que esté dirigida a un intermediario o controlador de la operación gravada.

Por lo que respecta a las sanciones, la jurisprudencia europea reconoce la plena competencia del legislador nacional para establecer, incluso en el caso de incumplimiento de obligaciones fiscales armonizadas. Sin embargo, recuerda que deben ser proporcionadas,⁶⁹ no sobrepasando lo necesario en atención a la finalidad. A tal fin, la sentencia *Hansen*⁷⁰ señala que las sanciones deben ser al mismo tiempo proporcionadas y disuasorias. La exigencia de carácter disuasorio es el test de idoneidad, toda vez que, sin este carácter, no se podría obtener la finalidad de modificación de las conductas.

7. CONCLUSIONES

El principio de proporcionalidad es un principio general del Derecho europeo como tradición constitucional común que se desarrolla a través de tres test que no son siempre reconocidos, ya que el Tribunal de Justicia aplica frecuentemente el principio, de manera que se convierte en hábito no siempre consciente.

El recurso al principio de proporcionalidad del Tribunal de Justicia ha contribuido en manera decisiva a su recepción en otros ordenamientos nacionales. El principio comienza a

65. Sentencia TJUE de 10 de julio de 2008, asunto 25/07, *Sosnowska*. Es relevante que lo desproporcionado en este caso es el establecimiento de un plazo distinto para algunos sujetos pasivos. Se reconoce, así, un derecho a la igualdad no directamente a través de la Carta de Derechos o de las tradiciones constitucionales al respecto, si no de la neutralidad.

66. En este sentido, la Sentencia TJUE de 22 de mayo de 2008, asunto, *Amplifin Spa*, considera proporcionada la regulación de los plazos —menores de los usuales, debido al carácter internacional del operador— para hacer la declaración y el pago para evitar las posibilidades de fraude que se multiplican sin estos plazos.

67. Sentencia TJUE, de 8 de mayo de 2008, *Ecotrade*.

68. Sentencia TJUE, de 30 de abril de 2008, asunto 230/06.

69. Sentencia TJUE, de 12 de julio de 2001, asunto 262/99.

70. Sentencia TJUE, de 10 de julio de 1990, asunto 326/88.

ser recogido en las normas nacionales. Sin embargo, el principio de proporcionalidad se viene aplicando sólo en tres casos: cuando la propia ley lo permite, cuando se ponen en juego valores constitucionales y cuando el juez nacional desempeña su papel de juez europeo.

El principio de proporcionalidad se aplica como fundamento de legitimidad y de validez de las medidas a aplicar. En origen, es un instrumento de control de la discrecionalidad del poder público para eludir situaciones injustas. Pero, como resultado, las medidas nacionales que pueden contradecir el Derecho de la Unión Europea ven su aplicación dependiente de lo establecido a través del principio.

El principio de proporcionalidad ha permitido la entrada en el ámbito europeo de principios y de valores que interesan a los Estados miembros, más que al ordenamiento europeo. A través de esto, se elude el efecto radical de la primacía: poner en riesgo todos los intereses nacionales. En el ámbito fiscal, en particular, se ha permitido establecer medidas de control fiscal necesarias a nivel internacional europeo. Como elemento equilibrador de principios de lógica nacional, el principio de proporcionalidad exige su aplicación en todos los sectores normativos del Derecho tributario.

El Tribunal de Justicia permite, a través de su aplicación del principio, obtener conclusiones generales, a pesar de que el principio sólo tiene auténtico sentido en la atención a cada caso particular. Una percepción dinámica de este principio, atendiendo al procedimiento de decisión del Tribunal de Justicia, permite obtener estas conclusiones.

El principio se aplica a las medidas nacionales y, en raras ocasiones, a la normativa europea. Sin embargo, en esas raras ocasiones, el Tribunal de Justicia ha realizado un juicio que demuestra también la existencia de límites a la actuación de las instituciones europeas. Sin embargo, la exigencia de proporcionalidad es más estricta en los casos en los que la medida no deriva directamente de la norma europea. Se observa la concesión de un mayor valor a los principios de lógica europea frente a los principios de lógica nacional.

Como conclusiones concretas, se pueden subrayar que la aplicación del principio de proporcionalidad en el sector tributario permite reconocer un derecho a la defensa del contribuyente que prohíbe las presunciones absolutas o limita la presunciones relativas, de donde se obtiene que las presunciones *iuris tantum* están prohibidas. Igual conclusión se puede afirmar respecto a los impuestos de salida.