

Las presunciones legales en derecho tributario y la influencia del derecho comunitario

LUIS MANUEL PORTERO SÁNCHEZ
Universidad de Salamanca

SUMARIO

1. Introducción.
2. Las técnicas presuntivas en general.
 - 2.1. La prueba en el procedimiento de gestión.
 - 2.2. Las presunciones.
3. Las presunciones y el derecho comunitario.
 - 3.1. El ámbito de aplicación del Derecho Comunitario: los tributos.
 - 3.2. Las presunciones: efectos restrictivos.
 - 3.3. Impuestos armonizados: el papel de las presunciones: límites.
 - 3.4. Áreas no armonizadas.
 - 3.4.1. El abuso del Derecho Comunitario.
 - 3.4.2. "Rule of reason": excepciones a la aplicación del Derecho Comunitario.
 - 3.4.3. Requisitos de las medidas nacionales.
4. Conclusiones: Algunas referencias normativas y comentarios a los asuntos "H.A. van der Linde y otros" y "B.P. Soupergaz".

Bibliografía y Jurisprudencia Europea.

1. INTRODUCCIÓN

Desde la adhesión de España a la Comunidad Europea (hoy Unión Europea), la toma de conciencia a nivel jurídico de las condiciones que el nuevo orden implica se ha ido generalizando en nuestro país que, de modo cada vez más patente, muestra en numerosos campos el recurso y la adaptación a las normas comunitarias. La importancia de esta concienciación radica en que es, muy especialmente, a través de la acción de los ciudadanos europeos, que acuden a los tratados y las fuentes derivadas en la defensa de sus intereses, como se puede proceder a una efectiva aplicación de las normas y desarrollar su alcance potencial. Así, en momentos históricos donde fallaba el impulso y decisión políticos para continuar el camino de la construcción europea, ese impulso se encontró en los ciudadanos que recurrían al Derecho Comunitario y veían satisfechas sus pretensiones por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, que adoptaba con frecuencia el papel de motor en la profundización hacia una integración más plena. El papel primordial de los individuos en este proceso hace que el conocimiento generalizado de las posibilidades abiertas por nuestra pertenencia a la Unión Europea sea una pieza clave en el desarrollo de España en el concierto de las naciones europeas.

(2) El término "prueba" es el utilizado en la legislación en referencia a la labor administrativa de justificación material de sus actos. Así se hace en la sección 3ª del capítulo 3º de la LGT ("La prueba") o, con carácter general para los procedimientos administrativos, en la sección 2ª del capítulo 3º de la Ley 30/92 de Régimen Jurídico de la Administración y Procedimiento Administrativo Común.

(3) A menudo se habla simplemente de "estimación", recalcando así su naturaleza aproximativa, al tra-

Es evidente que los juristas tienen un peso específico muy importante dentro de esta función, pues son los abogados, asesores legales y jueces los que califican las situaciones conflictivas en términos de Derecho Comunitario. Y la doctrina, a su vez, opera de una forma especialísima: al sistematizar los componentes que constituyen la ley material en un ámbito la normativa europea, las reglas nacionales, la jurisprudencia interpretativa -, expresa las opciones que conceden las normas, señala caminos nuevos en su aplicación, clarifica el panorama al que se enfrentan los sujetos de derecho y el legislador.

Quedan ya pocas áreas que no se vean afectadas, de una manera u otra, más débil o fuertemente, por el Derecho Comunitario. Esta influencia es la que determina la importancia que, cada vez más, adquiere el estudio de las interacciones entre los dos "órdenes legales", que determinan una serie de condiciones necesarias para mantener la coherencia de los sistemas normativos, en el orden formal, y para alcanzar los objetivos previstos de integración económica, en el orden material. Ese estudio es el que permite desarrollar los efectos potenciales de la pertenencia a un organismo supranacional como la Unión Europea, y es aquí donde, como hemos dicho, la doctrina, los prácticos del Derecho y los propios ciudadanos refuerzan la cohesión interna de los sistemas y la propia validez de las normas jurídicas con el recurso a ellas.

En este trabajo tratamos de reflexionar acerca de los criterios que fundamentan la validez o invalidez de las técnicas presuntivas en materia tributaria a la luz de las aportaciones del Derecho Comunitario. Es evidente que los condicionantes derivados del ordenamiento comunitario incidirán sólo en el ámbito cubierto por él, por lo que abordaremos brevemente la "extensión" de dicho ámbito en conexión con la distribución de competencias en la Comunidad Europea. Con carácter previo, debemos recalcar la distinción entre los tri-

butos que han sido objeto de armonización, esto es, los impuestos indirectos, para los que existen normas en el propio Tratado de la CE (véase el art. 95), y los tributos que permanecen fundamentalmente dentro de las competencias de los Estados Miembros, que se corresponden con la imposición directa. Esta distinción es importante por los distintos poderes que retienen los Estados en cada caso, lo que, naturalmente, produce sus efectos. Por último, realizaremos alguna referencia a presunciones concretas en la legislación española.

2. LAS TÉCNICAS PRESUNTIVAS EN GENERAL

2.1. La prueba en el procedimiento de gestión⁽¹⁾

La referencia a la "prueba" en los procedimientos administrativos es una constante en la legislación y práctica judicial de nuestro país, aunque la doctrina admite con carácter pacífico, siguiendo a PALAO TABOADA, que dicho término debería reservarse a la determinación de los hechos en los procesos judiciales; si lo aplicamos al procedimiento de gestión es por las similitudes que la actuación de la Administración presenta con respecto a la labor probatoria en sede judicial, a pesar de no hallarse en una posición de tercero independiente⁽²⁾.

En los procedimientos tributarios, la Administración debe constatar de oficio la realización material del presupuesto de hecho de la norma que pretenda aplicar, sólo así puede su comportamiento ajustarse a la legalidad, como corresponde a un Estado de Derecho y predica el artículo 103 de la Constitución Española. Expresado en otros términos, en estos procedimientos rige el principio inquisitivo, lo que a su vez determina que a la Administración le corresponda la carga objetiva de la prueba: no habrá liquidación si no aporta los elementos de prueba pertinentes sobre la realización del hecho imponible, ya sea mediante la propia declaración del

sujeto pasivo o por cualquier otro medio admitido en Derecho. En ocasiones se recurre a métodos indiciarios para posibilitar la gestión de los tributos: es el caso de la estimación indirecta⁽⁴⁾, que se sirve de signos o indicios en lugar de declaraciones, documentos y registros, para aportar la prueba necesaria ante el incumplimiento de los deberes de colaboración del sujeto pasivo.

Ahora bien, también se puede dar, y de hecho se da en numerosas ocasiones, una inversión de la carga de la prueba, de modo que será el sujeto pasivo quien tenga que demostrar la improcedencia de una eventual liquidación tributaria: es el caso de las presunciones.

2.2. Presunciones

El art. 118 LGT establece su régimen en Derecho tributario, que es análogo al que encontramos con carácter general expresado en el Código Civil (y la LEC), textos a los que la LGT se remite en materia de prueba, salvo las especialidades que pudieran establecerse (art. 115). En todo caso, nosotros nos centraremos principalmente en las peculiaridades de la práctica tributaria, aunque se puedan predicar muchos de los caracteres que veremos de todo el conjunto de legislación administrativa.

Las presunciones, como hemos dicho, son un medio de invertir la carga de la prueba, de modo que la Administración se ve liberada de la necesidad de establecer la realización del supuesto de hecho que la habilita para la liquidación. Tan sólo tendrá que realizar una actividad mínima, consistente en la fijación del hecho base del que se deriva, lógica o legalmente, la consecuencia presumida⁽⁵⁾. Con ello se busca una mayor eficacia del sistema impositivo, facilitando la recaudación al huir de las dificultades probatorias en casos donde, por la frecuencia con que se observa la relación entre hecho base y una determinada consecuencia, se justifica el recurso a una medida general como la presunción. Por supuesto, apar-

te de esta justificación práctica inmediata, las presunciones deberán respetar los principios jurídicos consagrados por el ordenamiento de que se trate y de los que depende su validez como veremos.

El art. 118 LGT recoge las distinciones clásicas entre presunciones legales y judiciales o "de hombre" y entre presunciones absolutas o *iuris et de iure* y presunciones *iuris tantum*. Cada clase tiene sus características específicas derivadas de su naturaleza jurídica. Las presunciones de hombre, por ser producto del razonamiento lógico del órgano administrativo o judicial, responden a las peculiaridades de cada supuesto concreto y, por tanto, su variedad es infinita potencialmente. Por ello nos centraremos en el análisis de las presunciones legales principalmente, no sin señalar que tanto las presunciones legales como las judiciales están sometidas a los mismos condicionantes de justicia material y los derivados del Derecho Comunitario⁽⁶⁾.

Los mayores problemas se encuentran en torno a la definición de la naturaleza jurídica de las presunciones *iuris et de iure* que según el art. 118.1 LGT deberían ser el supuesto excepcional. Las dificultades crecen cuando se introduce el concepto de *ficción jurídica* concepto que se halla tan próximo que la línea divisoria entre ambos es borrosa, cuando no inapreciable. Los autores que defienden esta distinción se suelen basar tanto en el fin como en la estructura interna de las normas: las presunciones se dirigen hacia la actividad probatoria, buscan facilitar la labor investigadora de la Administración, mientras que las ficciones son normas de Derecho sustantivo que determinan la aplicación del tributo en sí; y en las presunciones se debe dar una conexión lógica entre los hechos considerados como base y consecuencia, lo que no sería necesario en el caso de las ficciones⁽⁶⁾. Sobre estos fundamentos, se llega a caracterizar las presunciones *iuris et de iure* como elementos probatorios ordinarios que estarían disponibles para un *posible* uso en los casos que se estimase conveniente, es decir, vendrían equiparadas a los medios de

tar de determinar la base a través de signos o indicios ante la ausencia de datos concretos y objetivos sobre los que apoyar la liquidación. Véase: Palao Taboada (nota 1); Génova Galán, Alberto; "Estimación indirecta", en VV.AA.: *Comentarios a la Ley general Tributaria y líneas para su reforma I*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

(4) Algunos autores ven aquí una actividad probatoria de la Administración de cierta importancia, pero siempre hay que considerar que ésta es una actividad "indirecta" que no incide sobre los hechos y, por tanto, la prueba del hecho base no reviste la entidad que podría suponer demostrar la realización de la consecuencia presumida por otros medios. No olvidemos que la presunción es un instrumento para facilitar la labor de la gestión tributaria. En el caso de las presunciones "de hombre" que la Administración puede aplicar, también será necesario fundamentar la conexión lógica en la que se base el resultado pretendido. En este caso la labor de prueba si es de entidad, puesto que normalmente se requerirá un examen razonado de los hechos, no sólo verificar la identidad de un aspecto con el texto de la norma como en las presunciones legales.

(5) La jurisprudencia señala los requisitos básicos referidos al proceso deductivo sobre el que se asientan las presunciones *hominis*, concretados en la exigencia de seriedad, precisión y concordancia; cuando la apreciación no resulte ilógica o irrazonable, o contraria a las reglas del buen criterio, revelando enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano, la presunción será perfectamente válida.

(6) Eserverri Martín, Ernesto: *Presunciones legales y Derecho Tributario*; Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 20-23. Pérez de Ayala, José Luis: *Las ficciones en el Derecho Tributario*; Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1970, pág. 79 y ss.; de

acuerdo con este autor, en las presunciones "el hecho presumido no es un hecho imponible", sino hechos representativos del hecho imponible, mientras que en las ficciones esto no es así al tratarse de derecho tributario material. Pero en la elaboración de las ficciones estarían también presentes motivos de orden lógico; así, en la lucha contra el fraude fiscal afirma que las ficciones sólo pueden aplicarse "a supuestos que, con un alto grado de probabilidad, deben presumirse fraudulentos". Se muestran así la íntima relación entre los conceptos.

(7) Gota Losada, Alfonso: *Tratado del Impuesto de Sociedades (tomo II)*; pág. 159-160; BEE, Madrid 1989. Eserverri Martín, *op. cit.*, pág. 31.

(8) Véase, por ejemplo: Valero Jarabo, Joaquín: "Aplicación de presunciones de retribución y valoraciones legales en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y de Sociedades"; *Cronica Tributaria* núm. 48, 1984.

El autor se refiere a las presunciones *iuris et de iure*, señalando: "(...) la jurisprudencia contempla restrictivamente tales presunciones, como extensiones del ámbito de aplicación de la ley" (en pág. 171).

En efecto, un elemento cuya finalidad inicial es probatoria (función procesal) puede terminar siendo una norma más de derecho material: Pérez de Ayala, José Luis: *op. cit.*, pág. 185. (Si bien, como ya hemos dicho, el autor considera que las presunciones absolutas no llegan a ser derecho material. La ficción complementaria a la presunción convirtiéndose en *hecho jurídico* los simples indicios).

(9) Véase: Gota Losada, Alfonso: *op. cit.*, pág. 159-160.

Este autor, como ya hemos visto, defiende la "voluntariedad de la presunción legal", en tanto es un medio de prueba al que la Administración puede recurrir en defensa de su crédito tributario. Refiriéndose a las presunciones legales de rendimientos de la antigua ley de Impuesto de Sociedades, se expresa en los siguientes términos: "(...) puede no

prueba que la Administración puede utilizar o no según que sean apropiados para la constatación de los hechos⁽⁷⁾.

Lo cierto es que, en mi opinión, las diferencias que se establezcan entre ficciones y presunciones *iuris et de iure* no dejan de ser, en su origen, fruto de factores que podrían calificarse como terminológicos o gramaticales. Las palabras o giros empleados en la norma, junto con la información provista por los antecedentes legislativos y los trabajos preparatorios, son determinantes a la hora de apreciar su naturaleza jurídica en el sentido expresado: si se ponen de relieve circunstancias ostensibles de orden lógico (en última instancia, probabilístico) en la redacción u origen inmediato de la norma, estaríamos en presencia de una presunción y no de una ficción. Es evidente que de estas consideraciones no se puede extraer una opinión favorable respecto a la autonomía recíproca de las dos figuras discutidas, por la inseguridad del criterio. Y los efectos de ambas serían, a todas luces, similares, encaminados a especificar y delimitar la aplicación de la ley⁽⁸⁾. Resulta ejemplificante, a estos efectos, la reflexión del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en su sentencia de 22 de Noviembre de 1990: "En puridad de principios se trata de una ficción al no admitirse prueba en contrario, al contrario de lo que ocurre en las llamadas en buena técnica presunciones, que siempre serían *iuris tantum*, frente a las presunciones *iuris et de iure* categoría creada por los glosadores y ajena a las finalidades probatorias de la figura de la presunción". El tribunal, como vemos, no considera las presunciones absolutas como presunciones si utilizamos el término "en buena técnica", en realidad no se trata de defender su inexistencia como verdadera categoría, porque resulta apropiado utilizar la noción para expresar el fundamento de la norma (el juicio lógico que se deriva de la probabilidad de un acontecimiento ligado a otro), sino de clarificar su alcance y efectos.

Basándonos en esta postura, no parece adecuado calificar las presuncio-

nes *iuris et de iure* como elementos probatorios asimilados sin más a los demás recogidos en el art. 1.215 CC y art. 578 LEC. Aunque su efectividad se despliegue en la prueba, lo hace de distinto modo debido a su especial configuración: al tratarse de preceptos legales que expresamente señalan la consecuencia que se debe extraer de la realización de un presupuesto de hecho, resulta difícilmente aceptable su posible uso discrecional, en el sentido de que la Administración pueda no aplicarlas en los casos donde se considere conveniente. Si la propia ley establece unas consecuencias basadas en un juicio de probabilidad adoptado en su elaboración, ¿quién es la Administración, que está supeditada a la ley, para sustituir el juicio del legislador por el suyo propio? ¿No atentaría una acción así contra el principio de legalidad en la actuación administrativa?. El hecho de que la norma surja de una constatación probabilística, de un nexo lógico, no puede influir en su aplicación hasta el punto de que un órgano ejecutivo decida en cada momento de la conveniencia o inconveniencia de lo dispuesto por el poder legislativo, motivando su decisión en otros presupuestos lógicos o en la evidencia práctica de que el juicio legal es desafortunado con carácter general⁽⁹⁾.

¿Significa lo anterior que, ante un caso en que la presunción absoluta resulte obviamente en una situación injusta, desde el punto de vista de los principios tributarios, el contribuyente se verá desvalido y se consagrará un resultado reprochable? De ningún modo, porque esos principios constitucionalizados que inspiran el sistema tributario actuarán en el ámbito de la validez de la norma. El principio de capacidad económica (art. 31.1 CE), especialmente, se vería lesionado si una norma gravara actos o hechos no reveladores de dicha capacidad, por lo que la norma podría ser declarada inconstitucional⁽¹⁰⁾. No obstante, conviene recordar que los principios de justicia material no pueden ser apreciados de forma absoluta y sin posibilidad de ser afectados por otros preceptos,

porque la defensa de otros bienes jurídicos puede justificar algunas restricciones proporcionales en su aplicación⁽¹¹⁾.

Tanto las ficciones como las presunciones se ven afectadas por los principios de justicia material aunque, si se quiere, se puede entender que de diferente manera: así, ESEVERRI alega una influencia directa de los principios sobre las ficciones, mientras que la validez de las presunciones depende de la conexión entre el hecho presunto y el efecto establecido, que no debe ser "absurda, incoherente, irracional, arbitraria o imposible de plantear"; pero la frontera es tan tenue entre las dos figuras que en determinadas ocasiones cabe valorar las presunciones según principios de justicia material⁽¹²⁾. En mi opinión, la apreciación de la incoherencia del nexo supone, en todos los casos, enjuiciar la norma a la luz del art. 31.1 CE, porque un nexo incoherente determina no gravar capacidad económica real, establecer una situación de desigualdad injustificada... La falta de lógica es una norma presuntiva conduce irremisiblemente a contrariar las exigencias de justicia material constitucionalizadas y, por tanto, de obligado respeto en el sistema tributario.

Algunos autores aluden también al art. 24.2 CE, entendiendo que las presunciones *iuris et de iure* generan una situación de indefensión (no admiten prueba en contrario) y podrían ser, por tanto, inconstitucionales⁽¹³⁾. El problema se plantea, de nuevo, a nivel conceptual: ¿cómo despliegan su eficacia estas presunciones? ¿Que su fundamento inmediato es lograr una mayor eficacia probatoria - una eficacia máxima, habría que decir - no parece discutido; pero sí, como hemos defendido, la prueba se logra mediante la "juridificación material" del juicio presuntivo, trasladándose al campo de la extensión de la norma e incorporándose a ella para delimitarlo, la presunción se convierte en una regla material de obligada aplicación tanto para la Administración como para los tribunales. El art. 24.2 podría constituir un apoyo para desesti-

mar las presunciones absolutas contrarias a los principios tributarios, porque a la violación de éstos últimos se uniría la indefensión del perjudicado, pero no determinaría en sí la inconstitucionalidad de la norma. Las presunciones absolutas deben estar planteadas con la suficiente perfección técnica como para excluir la existencia de supuestos donde su aplicación transgreda los principios de justicia material (y quedarían entonces equiparadas en su aplicación a las ficciones). Si no es así, deben desaparecer o admitirse la posibilidad de prueba en contrario, según los casos; es la perfección técnica de las presunciones la que tiene que eliminar el riesgo de indefensión, no dando lugar a casos que evidencien la inoportunidad del juicio de "mayor probabilidad" establecido en la norma⁽¹⁴⁾.

A efectos prácticos, vemos que la distinción entre ficción y presunción absoluta no es muy útil, aunque sí lo sea cuando se alude a la elaboración de la norma, a su origen y fundamento o, en fin, a su estructura interna, todo ellos aspectos que tienen también su importancia. La relativa indefinición de las categorías ha motivado el debate sobre la necesidad o no de nexo lógico en las presunciones *iuris et de iure*. Si aceptamos la autonomía de los dos conceptos, la conexión lógica es esencial en cuanto que es el elemento sobre el que se funda la distinción: su ausencia determina la transformación de los que sería una presunción en una ficción. Pero, ante la identidad en los efectos, la importancia práctica de dicha transformación se diluye⁽¹⁵⁾. En cuanto a las presunciones *iuris tantum*, la existencia del nexo lógico debería ser la razón de su existencia y, por tanto, siempre exigible⁽¹⁶⁾; en todo caso, al admitir prueba en contrario, la carencia del nexo determinaría su ineficacia más que su invalidez⁽¹⁷⁾, aunque la reversión de la carga de la prueba supone una onerosidad que no podría aceptarse sin un razonamiento coherente en la norma.

Esta breve exposición sobre las presunciones en Derecho Tributario no res-

interesaría a la Administración tributaria aplicar dicha presunción si debido a las situaciones económicas de las sociedades interesadas, y más concretamente, como consecuencia del *doble efecto* de la presunción el resultado pudiera ser negativo o perjudicial para el Tesoro Público, por ejemplo, si la sociedad a la que se le presume el pago obtiene beneficios"; y también: "No debe olvidarse que las presunciones legales que estamos analizando son medios de lucha contra el fraude fiscal que la Administración tributaria debe aplicar no obligatoriamente, ni tampoco de manera absolutamente discrecional, sino cuando la defensa de los intereses del Tesoro lo exija".

Eseverri Martín, *op. cit.*, pág. 31, se hace eco de esta opinión y la defiende a lo largo de la obra. Es decir, que un resultado recaudatorio desfavorable para el Tesoro puede justificar la no aplicación de la presunción que conduciría a ese efecto.

En realidad, el interés del Tesoro Público no puede ser diferente del interés general, que supone el cumplimiento de las leyes en todos sus extremos. La recaudación no constituye un fin absoluto en sí misma: en todo momento se ajustará a lo dispuesto en las normas generales aunque los ingresos puedan verse disminuidos. La aplicación voluntaria de una presunción sólo debe ser válida cuando la propia norma contempla esta forma de actuación. Otra cosa distinta es que al Administración, que valora los documentos que los contribuyentes aportan o que constan ya en su poder, considere que se ha provisto la prueba en contrario necesaria para no aplicar la presunción en la liquidación, pero, en este caso, si se ha ejecutado lo dispuesto en la norma punto por punto. Esta conclusión sería, en mi opinión, la que se tendría que extraer de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 12 de Febrero de 1980, citada por Gota Losada para defender su tesis: lo que el tribunal hizo fue aceptar la posibilidad de prueba en contrario, no una acción discrecional. Para respetar el juicio lógico que la ley realiza e impone, la

aportación de la prueba, ya venga del contribuyente o de los registros públicos, debe ser la condición necesaria para destruir la presunción.

(10) Así se hizo en el caso de la tributación conjunta, donde el Tribunal Constitucional indicó que las *presuntas* ventajas económicas de la vida en común no justificaban la aplicación de una presunción *iuris et de iure*, puesto que carecía de justificación que "la determinación de una mayor carga tributaria para los contribuyentes casados se lleve a cabo sin atención alguna al incremento efectivo de su capacidad económica". Sentencia TC 209/1988, de 10 de Noviembre.

(11) Ver, por ejemplo: Sentencia del Tribunal Constitucional 22/1984, de 17 de Febrero (existen "fines sociales que deben considerarse de rango superior a algunos derechos individuales, pero ha de tratarse de fines sociales que constituyan en sí mismos valores constitucionalmente reconocidos y la prioridad ha de resultar de la propia Constitución"). Sentencia del TC 110/1984, de 26 de Noviembre; Sentencia del TC 120/1990, de 27 de Junio.

Cubero Truyo, Antonio M.: "Las presunciones" en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma II* (nota 1), pág. 1.486. El autor recuerda la doctrina constitucional de los "límites externos" de los derechos fundamentales y estudia el deber de contribución del art. 31.1 CE como posible límite a los mismos (en concreto, al derecho a la defensa del art. 24.2 CE).

En el mismo sentido: Eserverri Martín, Ernesto: *op. cit.*, pág. 27. Se debe guardar el equilibrio entre el principio de contribución del art. 31.1 CE y los demás principios constitucionales a la hora de establecer una presunción. Para ello, las presunciones legales no pueden basarse en procesos deductivos mal planteados que produzcan una imposición e indefensión inaceptables.

(12) Eserverri Martín: *op. cit.*, pág. 33. Esto es así, dice el autor, por el "carácter híbrido" de las presunciones

ponde a un ánimo de exhaustividad, sino que será de utilidad para precisar los puntos en los que incide el ordenamiento comunitario. Algunos de los aspectos aquí apuntados serán desarrollados con más amplitud, y los siguientes comentarios deben entenderse a la luz de las consideraciones hasta ahora expuestas. Observaremos que algunas de las cuestiones polémicas que hemos planteado tienen un carácter unívoco en el ámbito cubierto por el Derecho Comunitario, por lo que esos debates se derivarían más bien hacia situaciones internas. En todo caso, tratándose de planteamientos generales de tipo conceptual, la materia está, obviamente, abierta a todo tipo de precisiones.

3. LAS PRESUNCIONES Y EL DERECHO COMUNITARIO

Ya señalamos en la introducción a este trabajo la importancia del Derecho Comunitario como "orden legal" que coexiste con los ordenamientos de los Estados Miembros, produciéndose un interesante y conflictivo -y en gran medida, también indeterminado- conjunto de interacciones e influencias mutuas. Los Estados Miembros han cedido parcelas de soberanía a una entidad supranacional, y las normas que de ella emanen son parte integrante del sistema legal de cada uno, obligando tanto a ellos como a sus nacionales. Para garantizar la consecución de los objetivos fijados y el cumplimiento de las obligaciones asumidas con la firma de los tratados constitutivos, el Derecho Comunitario goza de supremacía respecto a los Derechos nacionales, según expresó el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea ya desde momentos muy tempranos⁽¹⁸⁾. Esto determina que las normas nacionales contrarias a preceptos comunitarios directamente aplicables, tanto si son anteriores como posteriores, son automáticamente inaplicables⁽¹⁹⁾.

Evidentemente, el Derecho Comunitario despliega sus efectos sólo en deter-

minados campos, sobre los que incide por previsión expresa de los tratados o por el ejercicio posterior de la soberanía atribuida a las instituciones de la Comunidad. Pero la delimitación de ese ámbito de influencia sufre una continua evolución, conforme se plantean nuevos problemas y surgen nuevas posibilidades. Éste será el primer punto que trataremos, como paso previo y explicativo antes de centrarnos en efectos en concreto.

3.1. El ámbito de aplicación del Derecho Comunitario: los tributos

Mientras que la Unión Europea posee competencias sobre algunas importantes materias de orden político y económico, la tributación permanece, principalmente, en manos de los Estados Miembros. A pesar de la trascendencia de este campo en la vida económica, su especial sensibilidad lo ha mantenido al margen del orden supranacional salvo en cuanto se refiere a imposición indirecta, que es el objeto de un capítulo del Tratado CE (capítulo II, título V, arts. 95-99) y cuya armonización era imprescindible para el desarrollo del Mercado Común, como mecanismo al servicio de la libertad de circulación. En otros aspectos, el silencio del Tratado es casi absoluto y la armonización apenas incipiente⁽²⁰⁾. Los problemas derivados de la existencia de sistemas fiscales cuasi-autónomos mientras el progreso en la integración económica continúa son evidentes.

No obstante, el ámbito de aplicación de las normas comunitarias en materia tributaria responde también a los efectos potenciales de algunos de los derechos reconocidos por el Tratado, de modo que las influencias son mayores de lo que tal vez previeron sus redactores. El Tribunal de Justicia, apoyándose en una interpretación amplia de carácter teleológico, viene señalando hasta que punto los Estados Miembros retienen su esfera propia de actuación inalterada. O, en otras palabras, la cuestión del reparto de competencias entre la Unión Europea y sus miembros está en evolución constante: cada resolución del Tribunal de Justicia

indica la extensión de los poderes de los estados para dictar normas en este campo, ensanchando o restringiendo el ámbito de aplicación de los artículos del Tratado⁽²¹⁾. En general, el Tribunal señala que "los Estados Miembros deben ejercitar las competencias que conservan respetando el Derecho Comunitario"⁽²²⁾, ya sea como consecuencia y desarrollo de los artículos del Tratado que instituyen las libertades de movimiento, que son principios fundamentales de la Comunidad, o también bajo la cláusula genérica del art. 5.

Dentro de la materia tributaria, los Estados Miembros deben abstenerse de adoptar medidas que puedan derivar en una restricción injustificada de la libre circulación de trabajadores, de capitales, de libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios, incluso en las áreas sobre las que poseen competencia exclusiva⁽²³⁾. Esta es la línea adoptada por el Tribunal de Justicia al estudiar los efectos de las normas nacionales sobre imposición directa, con vistas a controlar su compatibilidad con el Tratado. Así, por ejemplo, en el Asunto Biehl⁽²⁴⁾ se declaró la inadmisibilidad del sistema por el cual no eran objeto de devolución las retenciones a cuenta de impuesto efectuadas sobre el salario de los trabajadores que abandonaban el país durante el período impositivo. El Tribunal recordó que "la libre circulación de los trabajadores supone la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados Miembros y, en concreto, con respecto a la retribución. El principio de igualdad de trato en materia de retribución quedaría sin efecto si pudiera ser quebrantado por disposiciones nacionales discriminatorias en materia de impuestos sobre la Renta"⁽²⁵⁾. Y vemos que la discriminación indirecta, es decir, cuando las normas no establecen restricciones basadas en la nacionalidad sino en otros criterios (como la residencia en algunos casos) que produzcan efectos similares, está afectada por la prohibición.

En principio, cabe decir que la abolición de las discriminaciones en el ejercicio de los derechos establecidos por el Tratado "no puede justificarse ni por la falta de armonización de las disposiciones legales en materia fiscal ni por el respeto de un Convenio celebrado con otro Estado Miembro"⁽²⁶⁾. Pero una formulación tan general podría acarrear enormes inconvenientes, por cuanto la soberanía de los estados sobre los campos no armonizados hace virtualmente imposible adoptar un enfoque que negara su independencia y perturbara el funcionamiento de sus sistemas fiscales. Veremos más adelante cómo resuelve la jurisprudencia comunitaria este problema, pero ya ahora debemos poner de manifiesto el cuidado con que el Tribunal de Justicia ha intentado conducirse, lo que ha determinado una extensión limitada del ámbito de influencia del Derecho Comunitario.

En conclusión, las normas comunitarias tienen en los impuestos armonizados su ámbito natural de aplicación, y es allí donde los efectos del Derecho Comunitario se dan directamente y con gran magnitud, pero las áreas no armonizadas no escapan a ciertos requisitos esenciales que deben ser respetados en todo caso. Por tanto, en nuestro estudio de las presunciones en Derecho Español bajo la influencia del ordenamiento comunitario, los caracteres que indiquemos serán los relevantes en todas aquellas situaciones que se refieran bien a los impuestos armonizados, o bien a supuestos en tributos estrictamente nacionales donde exista el elemento de extranjería suficiente para permitir la aplicación de las normas del Tratado CE.

3.2. Las presunciones: efectos restrictivos

El Derecho Comunitario tiene una incidencia sobre situaciones con trascendencia fiscal cuando el supuesto trasciende lo puramente interno en materias cubiertas por el Tratado CE, o cuando la legislación ha sido armonizada. El Derecho Comunitario es de aplicación

absolutas. Ya hemos defendido la tesis de la indefinición práctica entre ficciones y presunciones *iuris et de iure*, posición que Eserverri no comparte pero que ahora, como en este punto concreto, en algunos momentos de su exposición.

(13) Cabero Truyo: "Las presunciones" (nota 11).

Tulio Rosembuj (citando a Tabellini, *Appunti di diritto tributario*): "La hiperutilización de las presunciones legales absolutas choca con el principio de capacidad económica, en cuanto el tributo debe vincularse a un hecho imponible real y cierto y, también, probablemente, del derecho a la presunción de inocencia, uno de cuyos elementos es la mínima actividad probatoria en cualquier procedimiento. Si el impuesto debe estar conectado con un presupuesto cierto y probado, la prohibición de la prueba en contrario a la presunción fiscal excluye que se pueda encontrar en presencia de la certeza absoluta del hecho imponible". En *El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*; Marcial Pons, Ediciones Jurídicas; Madrid, 1994, pág. 309.

(14) La doctrina que defiende la "voluntariedad" de la presunción considera que la posibilidad de no aplicación por parte de la Administración soluciona de por sí el problema. En mi opinión, un poder de naturaleza discrecional no podría constituir una garantía para el sujeto afectado.

(15) Los autores que defienden la distinción entre ficciones y presunciones absolutas consideran necesaria la existencia de un nexo lógico en las presunciones, puesto que en su ausencia se transformarían en ficciones. Así: Eserverri Martín, *op. cit.*, pág. 21-22.

Por el contrario, si se considera a las presunciones *iuris et de iure* como extensiones del supuesto de aplicación de la ley, el nexo lógico se hace innecesario para su vigencia plena: Valero Jarabo: "Aplicación de presunciones de retribución y valoraciones legales en los Impuestos sobre la Renta de Personas

Físicas y de Sociedades" (nota 8), pág. 163.

(16) Cubero Truyo: "Las presunciones" (nota 11), pág. 1.485.

(17) Valero Jarabo (nota 8), pág. 163.

(18) Asunto 6/64, *Flaminio Costa contra ENEL*, Rec. 1964, p. 585.

(19) Asunto 106/77, *Administration des Finances de l'État contra Société Anonyme Simmenthal*, Rec. 1978, p. 629.

(20) En estas otras cuestiones, el Tratado de la Comunidad Europea tan solo incluye el propósito abstracto de procurar la eliminación de la doble imposición en la Comunidad (art. 220), para lo que los Estados Miembros deberán entrar en negociaciones si fuera necesario.

Existen dos directivas armonizadoras en el ámbito de la imposición de sociedades, que se dirigen a equiparar algunas operaciones intracomunitarias con las exclusivamente nacionales a efectos fiscales. Estas directivas son:

Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de Julio de 1990, sobre el sistema común de imposición aplicable a fusiones, divisiones, transferencias de activo e intercambios de participaciones entre compañías de distintos Estados Miembros.

Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de Julio de 1990, sobre el sistema común de imposición aplicable en el caso de compañías matrices y filiales de distintos Estados Miembros (distribución de dividendos).

Las propuestas de armonización para los pagos de intereses y *royalties* entre compañías matrices y filiales (COM (90) 572), así como para la consideración de las pérdidas de filiales y establecimientos permanentes (COM (90) 595), fueron retiradas por la Comisión.

Es importante también la Convención 90/463/CEE, de 23 de Julio de 1990, para la eliminación de la doble imposición en relación con el ajuste de beneficios de empresas asociadas. Pero este instrumento es

directa en los Estados Miembros, que han de respetar las obligaciones contraídas, facilitar las tareas de la Comunidad y abstenerse de cualquier acción que obstaculice la efectividad de sus normas (art. 5 Tratado CE). Esto implica que los derechos que nacen de ellas sólo pueden ser restringidos bajo estrictas condiciones de admisibilidad; e igualmente las modificaciones en la aplicación de las normas y su alcance.

La presunción se configura como un gravamen sobre el individuo puesto que sobre él recae la carga de la prueba⁽²⁷⁾, invirtiendo así el principio general que la atribuye a la Administración, como ya vimos. Si un Estado Miembro introduce una presunción no prevista por el propio Derecho Comunitario en la implementación de una directiva o en el ámbito de las libertades fundamentales, opera una modificación de las condiciones de aplicación de las normas comunitarias, estableciendo una restricción para su efectividad: los efectos derivados de las normas se hacen depender del cumplimiento de un requisito probatorio, cuando originalmente no se disponía nada a ese respecto. De este modo, se favorece el poder de un Estado Miembro en casos de confluencia de una norma comunitaria, porque hace uso de sus competencias en detrimento de la situación general fijada por dicha norma. Esta actuación podrá ser legítima y válida o contraria al ordenamiento comunitario, según los casos.

La influencia de las modalidades de presunción sobre la efectividad del Derecho Comunitario es manifiesta, y por ello deben verse sujetas a condiciones, como consideró el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el Asunto San Giorgio. Ante un problema de devolución de impuestos contrarios al ordenamiento comunitario, el Tribunal señaló: "(...) Serían incompatibles con el Derecho Comunitario los requisitos de prueba cuyo efecto sea hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil la devolución de los impuestos recaudados en infracción del Derecho

Comunitario. Tal es el caso, concretamente de las *presunciones* o reglas de prueba que imponen al contribuyente la carga de probar que los tributos indebidamente pagados no han sido repercutidos sobre otros sujetos o de limitaciones especiales sobre la forma de la prueba que se ha de aportar, como la exclusión de toda prueba distinta de la documental⁽²⁸⁾. En este caso, el problema se presenta ante la ausencia de normas comunes sobre la devolución de las sumas pagadas en concepto de tributos nacionales, por lo que cada estado aplica sus propias normas. Si se hubiera operado una armonización, la cuestión derivaría a comprobar el respeto a lo dispuesto de forma expresada por la norma comunitaria, o a la posibilidad de implementación en la forma adoptada. El juicio sobre las medidas nacionales reposaría en fundamentos distintos. De este modo, convendrá analizar separadamente los campos que han sido armonizados y aquellos otros que no lo han sido.

3.3. Impuestos armonizados: el papel de las presunciones: límites

La imposición indirecta ha sido armonizada debido a su gran influencia en los flujos de servicios y mercancías en el mercado. Las directivas comunitarias ofrecen una reglamentación detallada y global, lo que deja a los Estados Miembros con poderes reducidos en la materia. Se asegura así una regulación coherente, que elimina en gran medida los problemas derivados de la coexistencia de dos ordenes legales. La compatibilidad de la armonización con los instrumentos de armonización se puede examinar desde una posición muy sólida, puesto que las reglas comunes vacían las competencias que retienen los Estados Miembros en otras áreas para evitar la desintegración de los sistemas legales nacionales.

Para evitar desviaciones en el uso de las directivas - en realidad, de las normas que implementen las directivas-, se incluyen en ellas "cláusulas anti-abuso" genéricas o referidas a preceptos concretos:

las primeras permiten el establecimiento por los Estados Miembros de las medidas necesarias para lograr la correcta utilización de las normas y evitar evasiones fiscales o cualquier otro tipo de abusos respecto al conjunto de la directiva⁽²⁰⁾; las segundas actúan en el mismo sentido pero con respecto a un solo precepto o preceptos determinados⁽²¹⁾. En ambos casos, las presunciones pueden ser instrumentos adecuados para esos fines, y así lo ha reconocido el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en varias ocasiones, justificando esa opción al trasladar las directivas armonizadoras al Derecho interno⁽²²⁾. No obstante, esta posibilidad de luchar contra posibles abusos a través de los medios que cada estado decida emplear no supone un poder discrecional, que amenazaría la efectividad del Derecho Comunitario: los Estados Miembros deben ajustar sus actuaciones a ciertos requisitos de los que dependerá su validez⁽²³⁾. La compatibilidad de la ley nacional con el Derecho Comunitario se dirimirá en los casos en que se alegue una incorrecta implementación de las normas comunitarias, examinada a la luz del texto originario de armonización.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas es el órgano encargado de revisar la legalidad de los actos de las instituciones comunitarias, controla el cumplimiento de las obligaciones de los Estados Miembros y es el competente para interpretar el Tratado y la legislación derivada. Con estas misiones, juega un papel primordial al determinar el significado y alcance de las normas de la CE, así como su respeto por los Estados Miembros. La jurisprudencia del Tribunal viene, desde sus inicios, explicitando y dando forma a los principios contenidos en el Derecho Comunitario, de modo que es un instrumento esencial en el estudio de cualquier campo influenciado por ellos. Así, incide sobre las presunciones establecidas por la ley nacional, que han de respetar los requisitos que se imponen sobre el poder legislativo de cada estado.

La interpretación del Derecho Comunitario es la base de las conclusiones

que se extraigan sobre sus efectos. En efecto, las medidas que afecten y alteren la aplicación de directivas, y que los Estados Miembros pueden adoptar en la implementación, deben fundarse en sus propios preceptos según la interpretación que de ellos haga el Tribunal de Justicia⁽²⁴⁾. El rasgo que marca su acción de forma más notable es la adopción de un criterio teleológico en sus sentencias: es decir, el *espíritu* la norma es el criterio de interpretación, y prima sobre la intención puntual del legislador. O, en otras palabras, una vez que la norma ha sido creada se independiza de su autor, y el sentido que encierra prevalece aunque se demuestre que la voluntad del autor fue diferente.

De este modo, el Tribunal señala que "toda norma de Derecho Comunitario debe ser situada en su contexto e interpretada a la luz de las normas del Derecho Comunitario en conjunto"⁽²⁵⁾. En el caso de las medidas de armonización, sus objetivos están expresados en los preámbulos, que son la pieza maestra para llevar a cabo la labor interpretativa. Igualmente, si dichas medidas están basadas en el art. 100 Tratado CE y, por consiguiente, se encaminan a crear las condiciones necesarias para el funcionamiento de un mercado común, ese objetivo será clave para determinar el sentido de la norma. El concepto de "mercado común" implica "la eliminación de todos los obstáculos a los intercambios intracomunitarios con el fin de fundir los mercados nacionales en un mercado único estableciendo condiciones lo más próximas posibles a las de un auténtico *mercado interior*"⁽²⁶⁾. Respecto a la legislación nacional en campos no armonizados pero con influencia sobre situaciones en el ámbito del Derecho Comunitario, habrá que considerar los preceptos afectados del Tratado y su esquema general, a la luz de los objetivos enumerados en el art. 3. Éste es el marco en el que se desarrolla el estudio del significado de las normas, y no se perderá de vista al analizarlas de acuerdo con el resto de criterios interpretativos.

una convención internacional adoptada bajo el artículo 220 del Tratado, y no una directiva.

(21) Ver a este respecto: Lenaerts, Koern y Van Ypersele, Patrick: "Le principe de subsidiarité et son contexte: étude de l'article 3B du Traité CE"; *Cahiers de Droit Européen*, 1994/1-2, págs. 13-33.

(22) Asunto C-246/89, *Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte*, Rec. 1991, p. I-4.585.

(23) Conclusiones del Abogado General Sr. Philippe Léger, 22 de Noviembre de 1994, en el Asunto C-279/93, *Finanzamt Köln-Altsadt contra Roland Schumacker*, n.y.t.

(24) Asunto C-175/88, *Klaus Biehl contra Administration des contributions del Gran Ducado de Luxemburgo*, Rec. 1990, p. I-1.779.

(25) En el mismo sentido: Asunto 270/83, *Comisión de las Comunidades Europeas contra Francia*, Rec. 1986, p. 273 (artículo 52).

Asunto C-204/90, *Hanns-Martin Bachmann contra Bélgica*, Rec. 1992, p. I-249 (Artículo 48 y 59). Asunto C-279/93, *Finanzamt Köln-Altsadt contra Roland Schumacker*, n.y.t.

(26) Asunto C-112/91, *Hans Werner contra Finanzamt Aachen-Innenstadt*, Rec. 1993, p. I-429.

(27) (...) Las presunciones ayudan a la Administración tributaria frente al sujeto que tiene tendencia a evadir, pero son un claro entorpecimiento injustificado respecto de quienes actúan correctamente frente a ellas". González Sánchez, Manuel: *El fraude de ley en materia tributaria*, Salamanca 1993, pág. 66.

(28) Asunto 199/82, *Amministrazione delle finanze dello Stato contra SpA San Giorgio*, Rec. 1983, p. 3.595.

Traducción de la División española de la Dirección de Traducción del Tribunal de Justicia, en *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (selección) 1982*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid 1992.

En el mismo sentido, ver: Asunto 104/86, *Comisión de las Comunidades Europeas contra Italia*, Rec. 1988, p. 1.799.

(29) Por ejemplo: Artículo 1.2 de la Directiva 90/435/CEE Madre-Filial; artículo 11.1 de la Directiva 90/434/CEE sobre fusiones y otras operaciones.

Puede ser necesaria la participación de las instituciones comunitarias para autorizar previamente las medidas nacionales: artículo 27 de la Sexta Directiva del IVA (77/338/CEE); artículo 27.5 de la Directiva 92/83/CEE sobre impuestos del alcohol y bebidas alcohólicas.

(30) Por ejemplo, artículos 13.A.1, 13.B., 14.1 Y 15 de la Sexta Directiva sobre el IVA, y los nuevos artículos 22, 28c y 28k agregados a ella por la Directiva 91/680/CEE.

(31) Ver especialmente: Asunto 82/379, *Proceso penal contra Giovanni Carciati*, Rec. 1980, p. 2.773.

(32) Asunto 294/84, *Ministère public et Ministre des Finances contra Profant*, Rec. 1985, p. 3.237.

El mantenimiento de 15 sistemas fiscales diferentes implica la existencia de 15 situaciones diferentes de abuso o fraude de ley nacional. La introducción en el Derecho Comunitario de un elemento legislativo o jurisprudencial para determinar en cada caso conflictivo que normas son las aplicables, no sólo sería inviable por la diversidad de regulaciones y categorías legales entre los países de la UE, sino que tendría efectos sobre la distribución de competencias, resultando en una cesión de poderes que perderían los Estados Miembros. Para prevenir que se eluda el pago de los tributos que serían normalmente exigidos, en tanto que no se acometa la armonización global de los sistemas fiscales, la solución más coherente con la na-

Mediante la interpretación se establecen las implicaciones de la norma comunitaria, su alcance y, con ello, lo que constituye su uso legítimo. La desviación entre el texto de la norma y los hechos que supuestamente están cubiertos por ella constituye un abuso que faculta a los Estados Miembros para aplicar la legislación correcta⁽³⁶⁾. Los jueces y tribunales de los Estados Miembros deben controlar, de acuerdo con las líneas interpretativas sentadas por el Tribunal de Luxemburgo, y siempre con la posibilidad de plantear una cuestión prejudicial con arreglo al art. 177 Tratado CE, la utilización adecuada del Derecho Comunitario en los casos de los que conozcan, dibujando la frontera entre actividades lícitas e inaceptables al analizar el uso de los derechos que emanan de él. Al hacerlo, tendrán que llevar a cabo una evaluación objetiva de las circunstancias de hecho presentes en cada caso, porque sólo cabe apreciar un abuso de las normas comunitarias cuando concurren, según expresiones del Tribunal de Justicia, "datos objetivos"⁽³⁷⁾ o "indicios de fraude, abuso o evasión fiscal"⁽³⁸⁾.

Como hemos dicho, las presunciones pueden ser un medio apropiado para evitar fraudes amparados en un derecho aparentemente ejercitable y es frecuente encontrarlas en la implementación de directivas comunitarias, sobre todo para controlar el uso de las exenciones concedidas. El problema está en su carácter de reglas generales, que abarcan todo un cúmulo de situaciones que se consideran potencialmente ilícitas, lo que parece chocar con la exigencia de constatar factualmente el presupuesto de aplicación (o no aplicación) de las normas. Conviene establecer en este punto una distinción entre las presunciones *ius tantum* y las presunciones *ius et de iure* para centrarnos en estas últimas, puesto que si la presunción admite prueba en contrario, los sujetos al impuesto podrán demostrar objetivamente la procedencia de aplicar la norma comunitaria. Sin embargo, en el caso de las presunciones absolutas, no cabría la consideración de hechos determinantes e indicadores

de la inconveniencia de la consecuencia establecida en la presunción. Un efecto así no podría ser aceptado, por cuanto supondría un obstáculo a la consecución de los objetivos de las normas comunitarias. Ésta es la postura adoptada por el Tribunal de Justicia en el Asunto *Ledoux*⁽³⁹⁾ modificando su jurisprudencia anterior: en el Asunto *Carciati*⁽⁴⁰⁾ el Tribunal había aceptado la validez de una prohibición establecida por Italia sobre el uso de vehículos importados por residentes, aduciendo que "esta norma se justifica porque, normalmente, es el residente del Estado Miembro de importación quien, al ser generalmente el propietario del vehículo, lo importa para su uso personal con carácter permanente"; sin embargo, cuando se presentó una situación donde no había "indicios de fraude, abuso o evasión fiscal", el Tribunal determinó la improcedencia de aplicar medidas similares sin apreciar las circunstancias de cada caso.

Pero las presunciones *ius et de iure* presentan una problemática más amplia, en relación con sus efectos sobre el ámbito de aplicación de las normas. Debemos recordar aquí la discusión sobre la oportunidad de distinguir entre ficciones y presunciones absolutas (punto 2.2.). Ya explicamos la indefinición práctica entre los dos conceptos, reconocida jurisprudencialmente en varias ocasiones por los tribunales españoles, y los efectos análogos que justificarían, en todo caso, un tratamiento unitario: el ámbito de aplicación de la ley se ve afectado por las presunciones *ius et de iure* que incorpore. Esto es especialmente importante cuando una presunción introducida por un Estado Miembro, no ya en virtud de una cláusula "anti-abuso", sino como medio de aplicación y concreción de algún artículo o concepto, incide sobre los preceptos de una directiva.

Los Estados Miembros deben garantizar la efectividad del Derecho Comunitario, respetando la interpretación que el Tribunal de Justicia haya podido hacer y estableciendo todas las medidas neces-

rias para su aplicación correcta, lo que incluye la prevención de abusos o fraudes claramente establecidos por la comparación entre los hechos y los términos de las normas (comunitarias) aplicables. Pero las medidas que se adopten no deben suponer una derogación respecto de las disposiciones de una directiva, a no ser que la propia directiva faculte expresamente para ello; se trata sólo de lograr una mera aplicación leal y respetuosa con los objetivos que la norma pretenda⁽⁴¹⁾. En algunas ocasiones, ciertos estados han establecido regulaciones denegando beneficios previstos en una directiva en supuestos considerados fraudulentos con carácter general; así Dinamarca e Irlanda fijaron en determinado momento límites cuantitativos a la importación de cerveza para consumo particular, con el propósito de evitar que se eludieran los impuestos debidos en el caso de importación con fines comerciales, según la Directiva 69/169; cualquier cantidad de cerveza en el equipaje de los viajeros superior a 10 litros, en Dinamarca, o 12 litros, en Irlanda, no se consideraba exenta. El riesgo de fraude era evidente, pero las medidas nacionales no se amparaban en ninguna cláusula permisiva de la directiva. El Tribunal de Justicia ni siquiera aludió a los problemas derivados de negar la posibilidad de prueba, en el sentido que hemos visto respecto al Asunto *Ledoux* sino que censuró las limitaciones por ser derogaciones no autorizadas de la directiva en cuestión, puesto que "los Estados Miembros tan solo conservan la competencia limitada que reconocen a su favor los propios preceptos de las Directivas de referencia. Ahora bien, estos no prevén la facultad de establecer límites cuantitativos para las mercancías a las que no se refiere expresamente el apartado 1 del artículo 4 de la Directiva". El propio Tribunal señaló la naturaleza presuntiva de las normas prohibidas, y sus efectos: "procede señalar que la disposición controvertida supone la presunción *iusuris et de iure* del carácter comercial de la importación en tanto que se refiere a más de 10 litros de cerveza lo que significa añadir al texto del artículo 4 de la Directiva un producto a que él mismo no alude"⁽⁴²⁾.

Como vemos, el fundamento en la realidad material de los hechos ("datos objetivos"), que resultó el punto decisivo en otras sentencias del Tribunal, no fue considerado en estos casos y la solución se apoyó en fundamentos distintos: las medidas de Irlanda y Dinamarca afectaban al ámbito de aplicación de la directiva, excluían de sus beneficios a los viajeros que, de otro modo, obtendrían las ventajas previstas por el legislador comunitario. Y ello a través de una presunción *iusuris et de iure*.

El carácter especial de las presunciones *iusuris et de iure*, en cuanto afectan a la delimitación del objeto de la norma, es predicado por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de modo similar a como vimos en diversas sentencias de tribunales nacionales (ver punto 2.2.). La difícil distinción entre presunciones y ficciones vuelve a mostrarse, puesto que se podría plantear que lo que el Tribunal de Justicia denomina "presunción *iusuris et de iure*" ("irrebuttable presumption" en el texto inglés) son, en realidad, ficciones. En todo caso, y como ya defendí, aun cuando se puedan considerar figuras independientes, ambas despliegan efectos similares en la práctica. ¿Sería así si las presunciones absolutas, por ser simples elementos probatorios, pudieran aplicarse o no aplicarse por la Administración en cada caso?. Hemos dado una opinión general sobre esta cuestión, considerando que no existe tal posibilidad por ser contraria al principio de legalidad en la actuación administrativa. Pero el Derecho Comunitario nos ofrece otros argumentos específicos de su ámbito para apoyar nuestra tesis. En primer lugar, debemos recalcar de nuevo el enfoque del Tribunal de Justicia en asuntos como los descritos más arriba, donde se declara la invalidez de las medidas nacionales sin ningún matiz, de forma absoluta, lo que parece dejar poco margen a los Estados Miembros en la aplicación efectiva de los límites. Esto es aún más evidente si consideramos que el Abogado General Sr. Darmon propuso para este tipo de casos un control *in situ* de ca-

lidad de la UE es que los Estados Miembros se conceden recíprocamente el derecho de aplicar sus normas nacionales contra los posibles fraudes, pero sometida esa facultad a límites para evitar una implementación divergente de las normas comunitarias.

(33) Conclusiones del Abogado General Sr. Marco Darmon, 3 de Julio de 1990, en el Asunto 158/88, *Comisión de las Comunidades Europeas contra Irlanda*, Rec. 1990, p. I-4.452 (punto 27).

(34) Asunto 283/81, *Clift contra Ministry of Health*, Rec. 1982, p. 3.415 (Mi traducción).

(35) Asunto 15/81, *Gaston Schult Douane Expeditie BV contra Inspectie de Invoerrechten en Accijnzen, Roosendaal*, Rec. 1982, p. 1.409. Traducción tomada de, *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (selección) 1982* (nota 28).

El Acta Única Europea definió más claramente la noción de "mercado interior" iniciando un proceso de abolición de barreras fiscales, técnicas y fiscales para facilitar la acción de los operadores económicos en su actividad intracomunitaria.

(36) Conclusiones del Abogado General Sr. Marco Darmon en el Asunto 158/88, *Comisión contra Bélgica*, punto 26, refiriéndose a los Asuntos 278/82 y 254/85 (nota 33).

(37) Asunto 229/83, *Association des Centres Distributeurs Édouard Leclerc y otros contra Sári "Au bleu vert" y otros*, Rec. 1985, p. 1.

Asunto 39/86, *Sylvie Lair contra Universitaet Hannover*, Rec. 1988, p. 3.161.

La misma expresión es recogida por el Abogado General Sr. Darmon como un requisito para la inaplicación del Derecho Comunitario en sus Conclusiones de 7 de Junio de 1988, Rec. 1988, p. 5.500, en el Asunto 81/87, *The Queen contra H.M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Dairy Mail and General Trust PLC*.

(38) Asunto 127/86, *Ministère public et Ministre des Finances du Royaume de Belgique contra Yves Ledoux*, Rec. 1988, p. 3.741.

(39) Ver nota 38.

(40) Ver nota 31.

(41) Éste era el caso de las medidas nacionales que fueron reconocidas como válidas por el Tribunal de Justicia en el Asunto 278/82, *Rewe, Handelsgesellschaft Nord mbh y Firma Rewe-markt Herbert Kureit contra Hauptzollamt Flensburg*, Rec. 1984, p. 721; y Asunto 254/85, *Irish Grain Board (trading) limited (in liquidation) contra Minister for Agriculture*, Rec. 1986, p. 3.309.

(42) Asunto C-208/88, *Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de Dinamarca*, Rec. 1990, p. I-4.445.

Igualmente: Asunto C-367/88, *Comisión de las Comunidades Europeas contra Irlanda*, Rec. 1990, p. I-4.465.

(43) Ver, por ejemplo:

Asunto 102/79, *Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de Bélgica*, Rec. 1980, p. 1.483.
Asunto C-339/87, *Comisión de las Comunidades Europeas contra Países Bajos*, Rec. 1990, p. I-886.

(44) Asunto *Carcianti*, nota 31.

Asunto 324/82, *Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de Bélgica*, Rec. 1984, p. 1.861.
Asunto 5/84, *Direct Cosmetics Ltd. contra Commissioners of Customs and Excise*, Rec. 1985, p. 617.

(45) Incluso cuando la aplicación del Derecho Comunitario está garantizada por su efecto directo, los Estados Miembros deben eliminar las normas ineficaces de sus ordenamientos.

Asunto 104/86, *Comisión de las Comunidades Europeas contra Italia*, Rec. 1988, p. 1.799: "La primacía y el efecto directo de las normas de Derecho Comunitario no liberan a los Estados Miembros de su obligación de eliminar de sus ordena-

mientos las normas ineficaces de su ordenamiento. En consecuencia, el carácter práctico, aspecto al que el Tribunal ni siquiera aludió. La propuesta del Sr. Darmon no era más que establecer el modo lógico de constatar el carácter comercial de una importación cuando no se disponían límites ni reglas expresas para la cerveza. Pero, en todo caso, tampoco esta fórmula sería lo mismo que establecer un límite y luego decidir sobre su aplicación o no aplicación ante cada situación.

Pero además, si la posibilidad de no aplicar una presunción *iuris et de iure* no resulta en la validez de esa opción, es porque la efectividad del Derecho Comunitario no puede depender de una capacidad discrecional de la Administración. Éste es un principio de seguridad jurídica a nivel europeo que se conecta íntimamente con las obligaciones de los Estados Miembros asumidas en el Tratado CE. De acuerdo con la repetida jurisprudencia del Tribunal de Justicia, "meras prácticas administrativas, que por su naturaleza pueden ser cambiadas y cómo y cuándo las autoridades decidan y que no reciben una publicidad lo suficientemente amplia, no pueden ser consideradas, en estas circunstancias, como un cumplimiento adecuado de la obligación impuesta por el Artículo 189 sobre los Estados Miembros a los que las directivas se dirigen"⁽⁴³⁾. De esta manera, aun cuando en un ordenamiento nacional la Administración tuviera facultades para recurrir o no a una presunción absoluta en cada caso concreto, el Derecho Comunitario vetaría una opción de esta clase al implementar una directiva, cuyos efectos no pueden depender, como hemos dicho, de la voluntad política en cada estado.

Existen dos condiciones más que las medidas restrictivas establecidas por los Estados Miembros tienen que cumplir indispensablemente para su validez: deben ser efectivas para lograr el fin que persigan, y deben ser conformes al principio de proporcionalidad⁽⁴⁴⁾.

Respecto a la efectividad, es evidente que las restricciones a los derechos sólo

podrán aceptarse si la norma que las provoca con un objetivo legítimo es realmente adecuada para cumplir su misión. En caso contrario, podríamos estar ante un freno encubierto a la integración con el que el estado en cuestión incumpliría sus obligaciones bajo el Tratado.

Esta exigencia se conecta íntimamente con la necesidad de motivar cualquier desviación en la aplicación de las normas comunitarias en "datos objetivos", pero no coincide exactamente en su significación porque se dirige a un ámbito superior, a la propia creación y estructura de la presunción. La posibilidad de prueba en contrario es el medio adecuado para evitar la ineficacia de los beneficios derivados del Derecho Comunitario, según se deduce del Asunto Ledoux, en supuestos donde no se aprecia ninguna indicación de fraude o abuso; pero el propio desplazamiento de la carga de la prueba puede suponer un gravamen injustificado sobre los individuos si no se encuentra motivado por un riesgo de actividades fraudulentas y la prueba exigida es indicativa de la licitud de la operación. Esto supone que debe siempre existir el llamado "nexo lógico" en las presunciones, esa relación de mayor probabilidad entre el hecho base y la consecuencia presumida. Si no existiera, las presunciones serían ineficaces al poder destruirse sus efectos mediante la prueba pertinente, que siempre será admitida al estar excluidas las presunciones absolutas en el ámbito del Derecho Comunitario, pero incluso las normas ineficaces serían inválidas al no responder a una necesidad real. Los Estados Miembros están obligados a eliminar de sus ordenamientos cualquier norma incompatible con el Derecho Comunitario, independientemente de que sea o no sea operativa⁽⁴⁵⁾.

El principio de proporcionalidad es uno de los principios generales que informan toda la actividad desarrollada en el ámbito de las competencias comunitarias, tanto por los Estados Miembros como por las propias instituciones europeas en respeto del principio de

subsidiariedad. En nuestro campo de estudio, supone un límite a la actuación de los estados: en casos donde medidas nacionales justificadas pueden entrar en conflicto con el desarrollo pleno de las normas comunitarias - las libertades y derechos que garantizan -, dichas medidas sólo serán válidas si no existen medios menos restrictivos para lograr eficazmente el fin perseguido. El principio de proporcionalidad es de gran importancia en las áreas no armonizadas, puesto que allí las posibilidades para los Estados Miembros aparecen más indefinidas y, para valorarlas, hay que acudir a este tipo de conceptos jurídicos indeterminados. Pero actúa igualmente respecto a las medidas adoptadas en la implementación de las Directivas en materia tributaria por ejemplo, en el Asunto *Carciani* ya mencionado, el Tribunal de Justicia declaró que "los Estados Miembros retienen poderes para actuar (...) específicamente con el propósito de evitar fraudes fiscales. Por ello, si las medidas adoptadas para lograr ese objetivo no son excesivas, son compatibles (con el principio de libre circulación de mercancías)".

3.4. Áreas no armonizadas

En estos campos, los Estados Miembros retienen sus poderes casi intactos y, por tanto, establecen sus sistemas fiscales de forma autónoma. Las presunciones podrán ser usadas en la ley nacional como cualquier otro instrumento.

No obstante, ya vimos que la generalidad con la que el Derecho Comunitario se expresa ha determinado una "expansión" de su ámbito de influencia, de modo que incluso las materias no armonizadas se ven afectadas de modo natural por los artículos del Tratado, aunque este resultado no estaba muy probablemente en la mente de sus redactores (punto 3.1.). Esto hace que los Estados Miembros, a pesar de contar con una amplia libertad de actuación en virtud de su soberanía, deban respetar determinadas condiciones en cumplimiento de sus obligaciones asumidas.

Serán las libertades fundamentales, como hemos visto, las que incidan sobre el poder normativo de cada estado. Pero, en el estado actual de integración europea, una reducción de los poderes de los Estados Miembros que no se corresponda con una labor armonizadora o la asunción de una competencia exclusiva por la Comunidad Europea, puede afectar seriamente la eficacia y coherencia de los ordenamientos jurídicos nacionales.

Así pues, la integración económica supone algunos riesgos para la recaudación de tributos, por las posibilidades que abren las libertades reconocidas por el Tratado. Aunque la autoridad formal de los Estados Miembros en materias fiscales no disminuye dramáticamente, su autoridad real sí se restringe: la libre circulación de bienes y factores productivos implica, hasta cierto punto, la libre circulación de sus bases imponibles (*). Por ello, se evidencia una precaución especial a la hora de adoptar medidas que puedan afectar los poderes propios de cada estado. Pero no es fácil evitar distorsiones en el contexto europeo, donde el ordenamiento comunitario, que prevalece frente a las normas nacionales, no constituye un cuerpo homogéneo y omnicompreensivo cuyo ámbito de aplicación esté claramente definido y pueda ser objeto, por tanto, de un tratamiento unitario en cuanto a sus interacciones con los Derechos nacionales. De ahí que haya que conjugar el respeto del Tratado y otras normas con efecto directo con el mantenimiento y protección de los ordenamientos jurídicos propios de cada estado. Aparte de las cláusulas de salvaguardia que incluyen los textos legales comunitarios, jurisprudencialmente se admiten otras posibilidades de acción por parte de los Estados Miembros: se podría decir que, partiendo de la base de unas libertades interpretadas en sentido amplio, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas admite restricciones que les "devuelven", de algún modo, poderes en las áreas afectadas⁽⁴⁷⁾.

mientos jurídicos cualquier norma incompatible con el Derecho Comunitario, puesto que el mantenimiento de dichas normas da lugar a una situación ambigua por cuanto deja a las personas afectadas en un estado de incertidumbre acerca de las posibilidades disponibles de apoyarse en el Derecho Comunitario".

(46) Keen, M.: "Aspectos de la coordinación fiscal en la Comunidad Europea": *Hacienda Pública Española*, 125-2/1993, p. 37-47.

(47) Lenaerts, Koen, y Van Ypersele, Patrick: "Le principe de subsidiarité..." (nota 21).

(48) Asunto C-19/92, *Dieter Kraus contra Land Baden-Württemberg*, Rec. 1993, p. I-1.563. Igualmente, las primeras expresiones de esta doctrina:

Asunto 33/74, *Johannes Henricus Maria van Binsbergen contra Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid*, Rec. 1974, p. 1.299.

Asunto 115/78, *J. Knoors contra Secretary of State for Economic Affairs*, Rec. 1979, p.339.

(49) Asunto 39/86, *Sylvie Lair contra Universität Hannover*, Rec. 1986, p. 3.161.

Opinión del Abogado General Sr. Darmon en el Asunto 81/87, *The Queen contra H.M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust PLC*.

(50) Asunto 120/78, *Rewe-Zentral AG contra Bundesmonopolverwaltung für Branntwein*, Rec. 1979, p. 649. ("Cassis de Dijon").

(51) Conclusiones del Abogado General Sr. Philippe Léger en el Asunto Schumacker (nota 22), punto 48. Asunto C-55/94, *Reinhard Gebhard contra Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano*, n.y.r.: este Asunto supone una de las últimas expresiones de la *rule of reason* tal y como la aplica el Tribunal de Justicia y, además, expresada con carácter general: en su punto 37 establece los requisitos que han de concurrir para justificar las restricciones a las libertades comunitarias: aplicación no discriminatoria, razones de interés general, adecuación y proporcionalidad.

(52) Vanistendael, F.: "The limits to the new Community Tax Order", *Common Market Law Review* 1994, p. 293.

(53) Ver nota 25.

(54) Se observa una contradicción entre la última jurisprudencia del Tribunal de Justicia y la doctrina elaborada en el Asunto Bachmann: la justificación de medidas discriminatorias parece excluirse en el Asunto C-55/94 (nota 51), donde aparece un enunciado general de la *rule of reason* refiriéndola sólo a medidas no discriminatorias. No

3.4.1. El abuso del Derecho Comunitario

Respecto de las normas comunitarias, podemos hablar de una utilización abusiva cuando se persiguen objetivos ajenos al fundamento de las mismas. Dada la coexistencia de dos órdenes legales en la Unión Europea -el Derecho Comunitario y los Derechos nacionales- el abuso se traduce en un fraude de ley nacional.

Desde un momento muy temprano, una vez que los Tratados y las normas derivadas confirieron a los individuos nuevos derechos y libertades, surgió el problema de la posible elusión de las legislaciones de los Estados Miembros gracias al recurso a las reglas comunitarias que ofrecían grandes posibilidades para ello. Obviamente, éste era un efecto no deseado que el legislador comunitario en ningún caso perseguía, de modo que la situación no podía ser aceptada: el Derecho Comunitario no debía aplicarse cuando sirviera a propósitos ilegítimos alejados de sus objetivos reales. Siendo así, el Tribunal de Justicia inició una línea jurisprudencial que permite a los Estados Miembros imponer requisitos y adoptar medidas restrictivas de las libertades económicas con el fin de evitar posibles abusos. En palabras del Tribunal (...) a falta de armonización, el Derecho Comunitario no prohíbe a un Estado Miembro adoptar medidas destinadas a evitar que las facilidades creadas por el Tratado se utilicen de forma abusiva y contraria al interés legítimo de dicho Estado⁽⁴⁸⁾. Cuando factores objetivos demuestran que el recurso al Derecho Comunitario persigue unos fines abusivos, "tales abusos no están cubiertos por las normas comunitarias en cuestión"⁽⁴⁹⁾.

Éste será un campo importante donde las presunciones pueden desplegar sus efectos, como método útil para impedir que se realice un uso abusivo de las normas de la UE, que es lo que justifica la adopción de una norma de naturaleza restrictiva de derechos.

3.4.2. "Rule of reason": excepciones a la aplicación del Derecho Comunitario

Existen motivos que pueden justificar medidas nacionales restrictivas de las libertades conferidas por el Tratado en la ausencia de reglas comunes. Las diferencias entre las legislaciones de los Estados Miembros que obstaculicen la integración serán aceptables siempre que estén justificadas por "exigencias imperativas" (en el lenguaje del Asunto Cassis de Dijon)⁽⁵⁰⁾ que deban ser satisfechas. El Tribunal de Justicia aplica la jurisprudencia de la "rule of reason" en el campo de las normativas fiscales⁽⁵¹⁾.

En la situación actual, la soberanía de los Estados Miembros en materia tributaria requiere que se respeten los elementos fundamentales de los sistemas fiscales nacionales si no se quiere correr el riesgo de desintegrarlos⁽⁵²⁾. El Tribunal ha reconocido la importancia de salvaguardar su coherencia interna, mostrando así su sensibilidad en temas fiscales. Éste es el resultado del Asunto "Bachmann"⁽⁵³⁾, sobre el art. 48 Tratado CE, donde se cuestionaba la validez de los preceptos de la ley belga acerca de la deductibilidad en el *impôt sur les Revenues* de las primas de seguros de vida y pensiones suplementarias, que resultaban en una discriminación *de facto*, el Tribunal de Justicia apreció razones para justificar las normas en cuestión: dada la conexión entre las deducciones de las primas y el posterior gravamen de las pensiones o el capital recibidos de las Compañías de Seguros, permitir la deducción de contribuciones cuya contrapartida sería recibida en un país extranjero (y escaparía del impuesto belga) afectaría a la cohesión del sistema.

Así pues, la cohesión de los sistemas fiscales constituyen una justificación para las normas nacionales que resultan en un efecto discriminatorio y serían, en principio, incompatibles con la libre circulación de trabajadores⁽⁵⁴⁾; la coherencia interna se constituye como objetivo de interés general merecedor de protección.

Respecto a los artículos 52 y 59 del Tratado, el Tribunal parece adoptar un enfoque distinto⁽⁵⁵⁾. Las normas discriminatorias en el campo de los servicios y la libertad de establecimiento sólo pueden justificarse si se pueden incluir en una derogación expresa como la contenida en el art. 56⁽⁵⁶⁾. Pero exigencias relativas a objetivos de interés general ("general good")⁽⁵⁷⁾ si justifican restricciones que afecten de igual modo a los propios nacionales y a los del resto de Estados Miembros. Sin embargo, cuando el Tribunal aprecia que una norma restringe estas libertades, tiende a resistirse a la hora de calificarla como discriminatoria⁽⁵⁸⁾. De este modo, en el Asunto "Bachmann" alude al interés general para validar la normativa belga en relación con el art. 59, pero no analiza los posibles efectos discriminatorios que harían imposible la aplicación de la excepción según su jurisprudencia.

En realidad, ésta es la verdadera naturaleza de la "rule of reason" tal y como se deriva de la doctrina de "Cassis de Dijon". De hecho, consideraciones fiscales fueron admitidas como justificación de posibles restricciones al libre movimiento de mercancías consagrado en el art. 30 del Tratado. Y la vigencia de la jurisprudencia se extiende a todas las libertades fundamentales de la UE. Pero como hemos dicho, ha quedado establecida, tal vez como deferencia a los Estados Miembros en lo relativo al mercado laboral, la aplicación atípica de la "rule of reason" a medidas discriminatorias en el ámbito de aplicación del art. 48.

Al igual que vimos en el apartado anterior, las presunciones que, por invertir la carga de la prueba, constituyen una restricción de los derechos conferidos por el ordenamiento comunitario podrán estar justificadas en tanto se acojan a las excepciones reconocidas por razones de interés general. Su validez dependerá, además, de que cumplan los requisitos exigibles a cualquier acción en este sentido.

3.4.3. Requisitos de las medidas nacionales

En áreas no armonizadas, los requisitos exigibles a las medidas nacionales que puedan estar justificadas para evitar abusos o bajo la "rule of reason" se corresponden básicamente con los mencionados en la sección dedicada a los impuestos armonizados (punto 3.2) y, por lo tanto, se pueden extraer consecuencias similares en lo que respecta a las presunciones.

Si las presunciones adoptadas responden al propósito de evitar abusos, se deberá posibilitar la aportación de prueba en contrario, puesto que la declaración de un abuso se ha de fundamentar en "datos objetivos"⁽⁵⁹⁾. En caso de que se adopten amparándose en otro tipo de justificaciones (punto 3.4.2.), los Estados Miembros podrán actuar con más libertad, y la necesidad de permitir que la presunción pueda rebatirse sólo podría fundarse en los principios de efectividad y proporcionalidad. En todo caso, pueden concurrir ambos tipos de justificaciones para una norma, lo que supondría la posible admisibilidad de las presunciones absolutas.

En cuanto a la posibilidad de utilizar para estos fines una presunción restrictiva de libertades cuya aplicación fuera potestativa para la Administración, y se intentara ver en la posibilidad de no aplicación el medio idóneo para evitar lesiones injustificadas de esas libertades, hay que decir que el Tribunal de Justicia no acepta este tipo de razonamientos. La Administración debe venir obligada al respeto del Derecho Comunitario aplicable en todo caso; su efectividad no puede depender de una decisión administrativa. Así, en los Asuntos Biehl⁽⁶⁰⁾ y Schumacker⁽⁶¹⁾, donde las normas nacionales provocan efectos discriminatorios prohibidos, procedimientos de gracia o discrecionales que remediarían esas consecuencias no fueron reputados como garantías suficientes para asegurar el cumplimiento de las obligaciones de los Estados Miembros;

obstante, al tratarse este último caso de un problema en relación con los artículos 52 y 59 del Tratado, cabe suponer que permanece vigente la posición adoptada para el artículo 48 con anterioridad, puesto que la formulación general del punto 37 se consideraría *obiter dicta*.

(55) Roth, W.-H: Comentario al Asunto Bachmann, en *Common Market Law Review* 30: 387-395, 1993.

(56) Asunto C-288/89, *Stichting Collectieve Antennevoorziening Gouda y otros contra Commissariaat voor de Media (CM)*, Rec. 1991, p. I-4.007.
Asunto C-484/93, *Peter Svensson y Lena Gustavsson contra Ministre du Logement et de l'Urbanisme*, n.y.r.

(57) Asunto 279/80, *Proceso penal contra Alfred John Webb*, Rec. 1981, p. 3.305.

(58) Así, en el Asunto Dieter Kraus (nota 48), respecto a los artículos 48 y 52 del Tratado, el Tribunal de Justicia parece considerar la medida nacional en cuestión como no discriminatoria por razón de la nacionalidad, pero sin entrar a analizar la posible discriminación de *facto*; el Tribunal evita la cuestión. Por el contrario, el Abogado General Sr. Van Gerven en sus Conclusiones presentadas el 13 de Enero de 1993 si encuentra efectos discriminatorios en las normas alemanas, y estarían prohibidos bien por el artículo 7 del Tratado (ahora artículo 6), bien por el artículo 48, o bien por el artículo 59. Cuando el Tribunal de Justicia "pretende" justificar una norma nacional, suele eludir el problema de los efectos; sin embargo, en el Asunto Bachmann se vio obligado a estudiarlos y de ahí la nueva solución aportada. No obstante, incluso en el Asunto Bachmann se evitó, como ya dijimos, valorar lo referente al artículo 59 y la libre prestación de servicios.

(59) Asunto Lair, nota 37.

(60) Nota 24.

(61) Nota 25.

(62) Asunto Van Binsbergen (nota 48).

Asunto Bachmann (nota 25).

(63) Conclusiones del Abogado General Sr. Walter van Gerven, presentadas el 27 de Septiembre de 1994, en los Asuntos C-351/93, C-352/93 y C-353/93. Punto 24.

en el Asunto Schumacker se recalca "la ausencia de carácter imperativo de las disposiciones" y que el gobierno no habría establecido "ninguna disposición que impondría a la Administración Tributaria la obligación de remediar en toda hipótesis" los efectos contrarios a derecho.

Los principios de efectividad y proporcionalidad tienen el mismo sentido y formulación aquí que en el caso de impuestos armonizados, e incluso desempeñan un papel mayor a la hora de valorar las normas nacionales, como se puso de manifiesto desde las primeras sentencias del Tribunal de Justicia a este respecto⁽⁶²⁾. Será sobre esta base que se decidirá sobre la validez de las medidas en principio justificables, y donde la admisibilidad de las presunciones *ius et de iure* podría encontrar problemas según los casos, aunque no se deriva necesariamente de estas condiciones de validez.

4. CONCLUSIONES: ALGUNAS REFERENCIAS NORMATIVAS

Existe un paralelismo importante entre los requisitos que se derivan del Derecho Comunitario y que afectan a la capacidad normativa de los Estados Miembros, que deben mantenerse en el respeto de ciertas condiciones esenciales para el cumplimiento de sus obligaciones asumidas en el seno de la UE, y los principios de Derecho interno que informan el ordenamiento jurídico español en lo que se refiere a las presunciones. A grandes rasgos, se puede llegar a conclusiones equivalentes a las que hemos ido analizando en la sección 3ª de este trabajo acudiendo tan sólo a fuentes nacionales, si bien hemos tratado de mostrar la existencia de divergencias doctrinales que son, a menudo, de gran envergadura. En todo caso, la coexistencia de los dos ordenamientos sobre el mismo espacio jurídico - el Derecho nacional y el Derecho Comunitario - supone que un cierto grado de uniformidad entre los conceptos legales de

ambos redunde en beneficios derivados de la simplificación normativa y la seguridad jurídica que se deriva. Éste es un panorama, por lo general, bastante acorde con la realidad, aunque diversos problemas pueden surgir en la práctica y, para su solución, es necesario tener en cuenta todas las normas aplicables y sus efectos. Cuanto mayor sea el grado de integración europea, más conflictos podrán aparecer, hasta el día de una hipotética armonización global de las legislaciones tributarias.

Las presunciones, bajo distintas formas, son usadas abundantemente en el Derecho Tributario español. Se trata, principalmente, de sujetar a impuesto determinados rendimientos, elementos patrimoniales o actos que, de otra forma, escaparían fácilmente a las normas fiscales. Con el mismo propósito pero en sentido contrario, también se suelen emplear a la hora de la concesión de exenciones o en supuestos de no sujeción. Su función como medios de lucha contra el fraude es importante.

En el campo de la imposición indirecta, objeto de armonización a través de las directivas del Consejo de la CE, la legislación española hace uso abundante de las presunciones en las normativas de los distintos impuestos. Ya hemos visto como el Derecho Comunitario despliega sus mayores efectos en esta materia, y existe jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de la que deducimos el alcance y las implicaciones de las normas. Uno de los casos paradigmáticos y que se adapta perfectamente a nuestra exposición se refiere al régimen fiscal aplicable a los viajeros y la adquisición de bienes personales: se permite que las personas residentes en la Comunidad puedan adquirir directamente, en cualquier Estado Miembro, los bienes personales que no constituyan expedición comercial, tributando únicamente donde efectúen sus compras. Para la determinación del carácter comercial se suele acudir a la prueba por presunciones; de este modo, por ejemplo, el artículo

15 de la Ley 38/1992, de 28 de Diciembre, de Impuestos Especiales dispone:

“8. Con objeto de determinar que los productos a que se refiere el apartado 7 de este artículo y el apartado 1 del artículo 16 (circulación intracomunitaria) están destinados a fines comerciales, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes elementos:

(...)

e) Cantidad de los productos.

9. Para la aplicación de la letra e) del apartado anterior, se considerará que los productos se tienen con fines comerciales, salvo prueba en contrario, cuando las cantidades excedan de las siguientes:

a) Labores de tabaco:

1º. Cigarrillos, 800 unidades.

2º. Cigarrillos, 400 unidades.

3º. Cigarros, 200 unidades.

4º. Las restantes labores del tabaco, 1 kilogramo.

b) Bebidas alcohólicas:

1º. Bebidas derivadas, 10 litros.

2º. Productos intermedios, 20 litros.

3º. Vinos y cervezas fermentadas, 90 litros.

4º. Cervezas, 110 litros.

Como vemos, la norma se aproxima a las disposiciones irlandesa y danesa que estudiamos en el punto 3.3, pero salva las deficiencias que originaban la invalidez de aquéllas. La presunción que establece el art. 15.9 de la ley de Impuestos Especiales no es *iuris et de iure* sino que admite prueba en contrario, por lo que podría ser aceptable al no esta-

blecerse un límite cuantitativo en sentido estricto. Por otro lado, las cantidades fijadas como indicativas del carácter comercial de la importación son lo suficientemente elevadas como para no constituir un obstáculo desproporcionado a los derechos conferidos por las normas comunitarias.

El reflejo de estas mismas condiciones de validez se puede encontrar también en el campo de la imposición directa, concretamente en el sistema armonizado de imposición de algunas operaciones dentro del Impuesto de Sociedades. La nueva Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reproduce en su artículo 46, letra f) letra c'), el derogado artículo 24.1 de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, como implementación de la Directiva Matriz-Filial sobre distribuciones de dividendos. El párrafo quinto reza así:

“Lo establecido en esta letra no será de aplicación cuando la mayoría de los derecho de voto de la sociedad filial se ostente directa o indirectamente por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados Miembros de la Unión Europea, excepto cuando aquélla realice efectivamente una actividad empresarial directamente relacionada con la actividad empresarial desarrollado por la sociedad filial o tenga por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada organización de medios materiales y personales o pruebe que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen previsto en la presente letra”.

La distribución de dividendos de sociedades filiales residentes en España a sus matrices residentes en otros Estados Miembros de la UE es una operación exenta si se cumplen las condiciones recogidas en la Ley. Para evitar que una sociedad de un país tercero se intente beneficiar del efecto combinado de esta extensión y de tratados de doble imposición en otros países de la UE, estableciendo una sociedad interpuesta en ese otro país como paso previo a la salida

de los dividendos de la UE, buscando el punto donde la imposición sea más leve con el único ánimo de eludir el impuesto español, se ha introducido esta presunción en la Ley. Como vemos, está fundamentada por un riesgo de abuso de las posibilidades abiertas por la exención y encuentra su justificación en una cláusula general anti-abuso establecida en el art. 1.2 de la Directiva. Encontramos de nuevo una presunción *iuris tantum*, permitiendo la prueba en contrario, pues una presunción *iuris et de iure* constituiría una derogación no permitida respecto a la Directiva Matriz-Filial, por las razones ya expuestas.

También las áreas no armonizadas sufren la influencia del Derecho Comunitario, según la jurisprudencia reciente del Tribunal de Justicia y, por tanto, las presunciones que encontramos en las leyes de esos impuestos estarán condicionadas por él en cuanto puedan tener efectos que sobrepasen la trascendencia meramente interna. Por ejemplo, consideremos el artículo 5 de la Ley del Impuesto de Sociedades:

“Artículo 5. *Estimación de rentas.*

Las cesiones de bienes y derechos en sus distintas modalidades se presumirán retribuidas por su valor normal de mercado, salvo prueba en contrario”.

La Administración tributaria acepta como prueba en contrario un documento de otro órgano de la Administración que acredite la gratuidad de la operación. Podría pensarse como hipótesis el caso de que no se admitieran documentos provenientes de las administraciones de otros Estados Miembros de la UE; cabría plantearse entonces los efectos discriminatorios *de facto* de esa situación en cuanto a la libertad de establecimiento proclamada por el artículo 52 del Tratado CE. En caso de que se observaran esos efectos, no podrían ser justificados y la Administración española tendría que aceptar como pruebas para destruir la presunción aquellos documentos que le fueran presentados y que tuvieran las mismas características

que los internos. Más aún, si se denegaran sistemáticamente las pruebas aportadas tanto por sociedades españolas como por sociedades de otros países de la UE, es decir, si en sus efectos prácticos la presunción del artículo 5 tomara en absoluta, la Administración debería modificar su postura al menos en lo que respecta a las sociedades foráneas, porque la libertad de establecimiento tiene también un carácter sustantivo al margen de la prohibición de discriminación, lo que haría que los nacionales de otros Estados Miembros estuvieran más protegidos que los propios españoles bajo prisma del Derecho Comunitario, que no prohíbe la discriminación inversa.

Normalmente los textos legales se ajustan a los condicionantes que resultan de nuestra pertenencia a la UE, principalmente porque, como hemos dicho, esos requisitos no son muy diferentes de los que existen de por sí en Derecho interno. Pero el ordenamiento comunitario ofrece una garantía más que se suma a las que puedan existir en cada estado. Es importante conocer la influencia que puede tener la UE en la vida de los ciudadanos europeos, extendiéndose a materias que podrían parecer al margen de cualquier influjo exterior. Y, como dijimos en la introducción, el desarrollo de las posibilidades que se ofrecen a los ciudadanos depende de su propia toma de conciencia de la nueva situación en que nos hallamos y de la determinación en la defensa de sus derechos. La convergencia entre las naciones europeas depende también, en gran medida, de la disposición de cada europeo.

PRECIOS MÍNIMOS A LA IMPORTACIÓN DE PRODUCTOS DE PAÍSES TERCEROS: FRAUDE EN LOS IMPUESTOS COMPENSATORIOS

ASUNTOS C-351/93, (“RAISINS SECS”) Y C-353/93 (“GRIOTTES”)

Recientemente el Tribunal de Justicia ha tenido la oportunidad de expresarse sobre un caso muy relacionado con el tema de este trabajo, donde se muestran nuevamente los principios que informan el ordenamiento comunitario y

que determinan la capacidad de acción de los Estados Miembros en la exacción de tributos de diferente naturaleza. Nos referimos a los Asuntos Conjuntos C-351/93 y C-353/93, respondiendo a cuestiones preliminares planteadas en los litigios entre *Fimay Limited, H.A. van der Linde y Tracotex Holland BV* y las autoridades aduaneras de los Países Bajos (*Minister van Landbouw, Natuurbeheer en Visserij*), con sentencia el 19 de Enero de 1995.

Los Asuntos versan sobre los impuestos compensatorios establecidos en virtud de la organización común de los mercados en el sector de los productos transformados a partir de frutas y legumbres, a través de los Reglamentos del Consejo números 516/77 y 426/86, y de los Reglamentos de la Comisión números 2.742/82, 1.626/85, 2.237/85 y 994/88. En síntesis, el sistema se basa en la fijación de un precio mínimo a la importación dentro de la CE para determinados productos, de modo que si el precio de esos productos en el exterior es inferior al fijado se debe pagar un impuesto compensatorio a la hora de atravesar una frontera exterior de la Comunidad. Las empresas en el litigio buscaban la devolución de ciertas cantidades que, a su juicio, habían sido indebidamente recaudadas.

Se plantearon varios problemas dado que el Tribunal de Justicia declaró la invalidez de algunas de las normas adoptadas, y las autoridades comunitarias se vieron obligadas a modificar las normativas reconociendo la necesidad de devolver cantidades pagadas en exceso. Aquí sólo nos centramos en los razonamientos que se relacionan con el objeto de nuestro estudio, esto es, en lo que se refiere a la capacidad de los Estados Miembros de reprimir el fraude y los medios a su alcance, especialmente en cuestión de prueba.

El fraude en la importación de productos desde terceros países

El sistema de precios mínimos a la importación es uno de los elementos

principales sobre los que sustenta la Política Agrícola Común: es una medida proteccionista que impide la entrada en la UE de productos agrícolas que en el mercado mundial tienen un precio muy inferior al que rige en los Estados Miembros. La elevación de los precios se consigue mediante barreras arancelarias, que limitan considerablemente las importaciones.

Existe un gran incentivo para eludir esos aranceles: se trataría de evitar su pago y de introducir en el mercado interior productos a bajo precio que desplazarían a las producciones europeas. Para eludir los impuestos compensatorios se recurre a la interposición de diversas sociedades extranjeras en el proceso de facturación con el fin de crear artificialmente un precio de importación elevado que supere el precio mínimo. Una vez introducidos los productos en el interior de la UE, se venderían a un precio inferior.

Para evitar el fraude, los reglamentos permiten a las autoridades aduaneras de los Estados Miembros comprobar la transparencia del proceso de importación y, en caso de que existieran elementos demostrativos de su carácter fraudulento, aplicar el impuesto debido. Se señalan en las normas comunitarias algunos elementos que deben ser valorados para apreciar la naturaleza de la importación, como el precio de producción en el país de origen y los gastos de transporte y seguro hasta la entrada en el territorio de la Comunidad, así como que la factura presentada en la aduana no provenga del país de origen de los productos o que el pago no haya sido efectuado en el plazo previsto en los reglamentos.

Reglas de procedimiento

Para aplicar la reglamentación comunitaria, las autoridades nacionales deben aplicar, en primer lugar, las reglas de procedimiento nacionales. Será tarea del juez nacional la determinación de la validez de dichas reglas según el Derecho Comunitario.

(64) Conclusiones del Abogado General Sr. Philippe Léger en el Asunto Schumacker (nota 22), punto 82.

(65) Asunto C-81/92, *Hans Dinter GmbH contra Hauptzollamt Bad Reichenhall*, Rec. 1993, p. 1-4.601.

(66) Asunto C-62/93, *BP Soupergaz Anonimos Etaire Geniki Enpoiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion contra República de Grecia*, n.y.t. (punto 22).
Conclusiones del Abogado General

El legislador comunitario puede también hacer armonizado las disposiciones nacionales o, en caso de que la ley nacional no posea los instrumentos necesarios para la aplicación de las normas de la Comunidad, establecer las reglas por sí mismo.

Hay que tener en cuenta que el objetivo de la reglamentación debe ser siempre respetado, por lo que se exige una valoración exhaustiva de las circunstancias de hecho antes de proceder a cualquier actuación. Es por esto que las hipótesis que los propios reglamentos comunitarios apuntan como reveladoras de casos de fraude no puedan ser consideradas por las autoridades nacionales como presunciones *ius et de iure* que no admitan prueba en contrario y permitan la reconstrucción del precio "real" sin otra verificación; han de ser consideradas como simples indicios⁽⁶⁵⁾. Lo mismo se aplicaría a cualquier medida o práctica adoptada por los Estados Miembros que tuviera los efectos de una presunción absoluta.

Puesto que no existía ninguna disposición comunitaria que previera los diversos medios de prueba admisibles en el curso de un conflicto de este tipo en el momento de las importaciones, correspondería al juez nacional apreciar las pruebas aportadas por ambas partes y esclarecer las posibles dudas acerca de la veracidad del precio de importación.

En todo caso, nada impide a la Administración tributaria exigir las pruebas consideradas necesarias para evitar casos de abuso, siempre que exista un riesgo fundado y los requerimientos no sean excesivamente gravosos o discriminatorios. El impuesto podría exigirse si las pruebas no son aportadas⁽⁶⁶⁾.

El objetivo de la reglamentación comunitaria.

El fin de las normas comunitarias debe ser siempre respetado por las autoridades nacionales a la hora de su aplicación. Estudiamos en el apartado 3.3.

las cuestiones referentes a la interpretación del Derecho Comunitario y su importancia a la hora de determinar el sentido de las normas. Las medidas que puedan adoptar los Estados Miembros deben ir dirigidas a la consecución de los objetivos de la organización común. En este caso, el precio real de importación es el elemento importante para el funcionamiento del sistema.

La determinación del precio de importación por las autoridades aduaneras ha de responder a la posibilidad de un presunto abuso ante las circunstancias del caso; la Administración sólo procederá a la reconstrucción del precio en la ausencia de otros elementos. Así, en el Asunto C-353/93 ("griottes") el Tribunal recuerda su sentencia en el Asunto Dinter⁽⁶⁵⁾; el hecho de que exista un intermediario no supone que se pretenda eludir los impuestos compensatorios en el momento de entrada en la Comunidad; si es cierto que tanto el precio pagado por el importador al intermediario como el precio de reventa practicado luego por el primero son superiores al precio mínimo de importación, el objetivo de protección buscado por las normas comunitarias es alcanzado.

En todo caso, la reconstrucción del precio debe ser realizada "de forma razonable y no arbitraria". Esta afirmación se relaciona con los requisitos que hemos enumerado a lo largo de este trabajo y a los que están sujetas las medidas y actuaciones de los Estados Miembros. La exigencia de fundar la denegación de un beneficio o la imposición de un gravamen en "datos objetivos" supone la negación de la posible arbitrariedad de un acto administrativo; y elimina la posibilidad de acudir a las presunciones *ius et de iure*, como hemos visto también anteriormente. La efectividad de las normas nacionales que puedan ser de aplicación en el caso se enlaza también con la interdicción de la arbitrariedad, puesto que una norma que no sea efectiva sólo supondrá una carga establecida de forma arbitraria y que perjudique a la consecución de los objetivos de la reglamentación comuni-

taría. Igual efecto tiene la "razonabilidad" exigida, que además remite necesariamente al principio de proporcionalidad en la actuación estatal.

El respeto por los objetivos del Derecho Comunitario se extiende incluso a las medidas autorizadas que se puedan adoptar en derogación de los reglamentos y directivas comunitarias, y la derogación no irá más allá de los límites estrictamente necesarios (proporcionalidad)⁽⁶⁵⁾.

Devolución de impuestos percibidos en infracción del Derecho Comunitario: Asunto B.P. Soupergaz

Esta cuestión no fue tratada por el Tribunal de Justicia en los asuntos que hemos tratado, puesto que las cuestiones preliminares se referían exclusivamente a la validez de la exacción del impuesto.

Las cuestiones referentes a la devolución de impuestos han sido objeto de varias sentencias del Tribunal, algunas de ellas citadas en este trabajo, como el famoso Asunto San Giorgio⁽⁶⁷⁾. Aunque la posición jurisprudencial se mantiene uniforme nosotros nos referiremos a un caso reciente y, por tanto, menos conocido, como es el Asunto B.P. Soupergaz⁽⁶⁸⁾. El asunto concierne a la interpretación de la Sexta Directiva y a la posibilidad de que los particulares invoquen determinados preceptos a los que se reconoce efecto directo, haciendo posible la devolución de impuestos.

Siguiendo su doctrina firmemente establecida, el Tribunal reconoció la competencia de los Estados Miembros en la fijación de los procedimientos de devolución, en ausencia de reglas comunes, pero recordando que las modalidades no pueden ser menos favorables que aquellas concernientes a recursos similares de naturaleza interna, ni pueden hacer imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el Derecho Comunitario: se requiere un equilibrio entre la necesidad de garanti-

zar la efectividad de las reglas comunitarias y la competencia nacional para fijar las normas procedimentales. A estos efectos, cabe recordar, como ya dijimos en el apartado 3.2. de este trabajo, que las presunciones son susceptibles de constituir un obstáculo injustificado para dicha efectividad, por lo que deberán adoptarse cumpliendo escrupulosamente con las condiciones que determinan su validez según el Derecho Comunitario. Las presunciones *iusuris et de iure* que pudiera establecer la ley nacional no podrían asegurar el cumplimiento de esas condiciones.

En cuanto al plazo para interponer un recurso, no podría empezar a contar hasta el momento de la transposición correcta de la directiva al Derecho interno si esto fuera necesario para garantizar la defensa del individuo, puesto que de otra forma el plazo estaría corriendo al mismo tiempo que la norma ilegal se mantiene⁽⁶⁹⁾.

Por último, el Tribunal señala que la interpretación de una regla realizada por el Tribunal de Justicia debe ser aplicada también a las situaciones nacidas con anterioridad al momento en que se realice. Éste es el caso de la "falsa retroactividad" de las disposiciones interpretativas, que se aplican a situaciones anteriores entendiéndose que ése fue el sentido que siempre tuvo la norma; no es, pues, la aplicación de una norma nueva a casos precedentes, sino la correcta aplicación de la misma norma que siempre existió.

BIBLIOGRAFÍA

CUBERO TRUYO, Antonio M. "Las presunciones", en VV.AA.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma II*; Instituciones de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

ESEVERRI MARTÍN, Ernesto: *Presunciones legales y Derecho Tributario*; Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1995.

GÉNOVA GALÁN, Alberto: "Estima-

Sr. F.G. Jacobs, presentadas el 9 de Marzo de 1995, en el Asunto BP Soupergaz.

(67) Nota 28.

(68) Nota 66.

(69) Conclusiones del Abogado General Sr. Jacobs en el Asunto Soupergaz (nota 66), punto 55.

ción indirecta", en VV.AA.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma I*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel: *El fraude de ley en materia tributaria*, Salamanca, 1993.

GOTA LOSADA, Alfonso: *Tratado del Impuesto de Sociedades (tomo II)*; BEE, Madrid, 1989.

Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (selección) 1982, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1992.

KEEN, M.: "Aspectos de la coordinación fiscal en la Comunidad Europea"; *Hacienda Pública Española*, 125-2/1993.

LENAERTS, Koen y VAN YPERSELE, Patrick: "Le principe de subsidiarité et son contexte: étude de l'article 3B du Traité CE"; *Cahiers de Droit Européen*, 1994/1-2.

PALAO TABOADA, Carlos: "La prueba en el procedimiento de gestión tributaria", en VV.AA.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma II*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

PÉREZ DE AYALA, José Luis: *Las ficciones en el Derecho Tributario*; Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1970.

ROSEMBUJ, Tulio: *El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*; Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, Madrid, 1994.

ROTH, W.-H.: Comentario al Asunto Bachmann, en *Common Market Law Review* 30/1993.

VALERO JARABO, Joaquín: "Aplicación de presunciones de retribución y valoraciones legales en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y Sociedades"; *Crónica Tributaria* núm. 48, 1984.

VANISTENDAEL, Frans: "The limits to the new Community Tax Order"; *Common Market Law Review* 1994, p. 293.

JURISPRUDENCIA EUROPEA.

- Asunto 6/64, *Flaminio Costa contra ENEL*, Rec. 1964, p. 585.

- Asunto 33/74, *Johannes Henricus Maria von Binsbergen contra Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid*, Rec. 1974, p. 1.299.

- Asunto 106/77, *Administration des Finances de l'Etat contra Societé Anonyme Simenthal*, Rec. 1978, p. 629.

- Asunto 115/78, *J. Knoors contra Secretary of State for Economic Affairs*, Rec. 1979, p. 399.

- Asunto 120/78, *Rewe-Zentral AG contra Bundesmonopolverwaltung für Branntwein*, Rec. 1979, p. 649.

- Asunto 102/79, *Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de Bélgica*, Rec. 1980, p. 1.483.

- Asunto 148/78, *Proceso penal contra Giovanni Carciati*, Rec. 1980, p. 2.773.

- Asunto 279/80, *Proceso penal contra Alfred John Webb*, Rec. 1981, p. 3.305.

- Asunto 15/81, *Gaston Schul Dowane Expéditeur BV contra Inspecteur der Invoerschik van Aardappelen*, Rec. 1982, p. 1.409.

- Asunto 283/81, *Clift contra Ministry of Health*, Rec. 1982, p. 3.415.

- Asunto 199/82, *Amministrazione delle finanze dello Stato contra SpA San Giorgio*, Rec. 1983, p. 3.595.

- Asunto 278/82, *Rewe, Handelsgesellschaft Nord mbh y Firma Rewemarkt Herbert Kureit contra Hauptzollamt Flensburg*, Rec. 1984, p. 721.

- Asunto 324/82, *Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de Bélgica*, Rec. 1984, p. 1.861.
- Asunto 229/83, *Association des Centres distributeurs Édouard Leclerc y otros contra Sàrl "Au blè vert" y otros*, Rec. 1985, p. 1.
- Asunto 5/84, *Direct Cosmetics Ltd. contra Commissioners of customs and excise*, Rec. 1985, p. 617.
- Asunto 2894/84, *Ministère public y Ministère des Finances contra Profant*, Rec. 1985, p. 3.237.
- Asunto 270/83, *Comisión de las Comunidades Europeas contra Francia*, Rec. 1986, p. 273.
- Asunto 254/85, *Irish Grain Board (trading) limited (in liquidation) contra Minister for Agriculture*, Rec. 1986, p. 3.309.
- Asunto 104/86, *Comisión de las Comunidades Europeas contra Italia*, Rec. 1988, p. 1.799.
- Asunto 39/86, *Sylvie Lair contra Universitaet Hannover*, Rec. 1988, p. 3.161.
- Asunto 127/86, *Ministère public y Ministre des Finances del Reino de Bélgica contra Yves Ledoux*, Rec. 1988, p. 3.741.
- Conclusiones del Abogado General Sr. Marco Darmon en el Asunto 81/87, *The Queen contra H.M. Treasury and Commissioners of Irland Revenue. ex parte Daily Mail and General Trust PLC*, Rec. 1988, p. 5.500.
- Asunto C-339/87, *Comisión de las Comunidades Europeas contra Países Bajos*, Rec. 1990, p. I-886.
- Asunto C-175/88, *Klaus Biehl contra Administration des contributions del Gran Ducado de Luxemburgo*, Rec. 1990, p. I-1.779.
- Conclusiones del Abogado General Sr. Marco Darmon en el Asunto 158/88, *Comisión contra Bélgica*, Rec. 1990, p. I-2.367.
- Asunto 158/88, *Comisión de las Comunidades Europeas contra Irlanda*, Rec. 1990, p. I-2.367.
- Asunto 208/88, *Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de Dinamarca*, Rec. 1990, p. I-4.445.
- Asunto 367/88, *Comisión de las Comunidades Europeas contra Irlanda*, Rec. 1990, p. I-4.465.
- Asunto C-208/89, *Stichting Collectieve Antennevoorziening Gouda y otros contra Commissariat voor de Media (CM)*, Rec. 1991, p.I-4.007.
- Asunto C-246/89, *Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte*, Rec. 1991, p. I-4.007.
- Asunto C-204/90, *Hanns-Martin Bachmann contra Bélgica*, Rec. 1992, p.I-249.
- Asunto C-112/91, *Hans Werner contra Finanzamt Aachen-Innenstadt*, Rec. 1993, p. I-429.
- Conclusiones del Abogado General Sr. Walter van Gerven en el Asunto C-19/92, *Dieter Kraus*, Rec. 1993, p.I-1.663.
- Asunto C-19/92, *Dieter Kraus contra Land Baden-Württemberg*, Rec. 1993, p.I-1.663.
- Asunto C-81/92, *Hans Dinter GmbH contra Hauptzollamt Bad Reighenhall*, Rec. 1993, p.I-4.601.
- Conclusiones del Abogado General Sr. F.G.Jacobs en el Asunto *BP Soupergaz*, n.y.r.
- Asunto C-62/93, *BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion contra República de Grecia*, n.y.r.

- Conclusiones del Abogado General Sr. Philippe Léger en el Asunto C-279/93, *Roland Schumacker*, n.y.r.

- Asunto C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt contra Roland Schumacker*, n.y.r.

- Conclusiones del Abogado General Sr. Walter van Gerven en los Asuntos C-351/93, C-352/93 y C-353/93, *H.A. van der Linde y otros*, n.y.r.

- Asuntos C-351/93, C-352/93 y C-353/93, *Fitmay Limited, H.A. van der Linde*

y *Tracotex Holland BV contra Minister van Landbouw, Natuurbeheer en Visserij*, n.y.r.

- Asunto C-484/93, *Peter Svensson y Lena Gustavsson contra Ministre du Logement et de l'Urbanisme*, n.y.r.

- Asunto C-55/94, *Reinhard Gebhard contra Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procurati di Milano*, n.y.r.

(1) Sobre este punto nos remitimos a la exposición de Palao Taboada, Carlos: "La prueba en el procedimiento de gestión tributaria", en VVAA.