

Cuadernos **Jean** **Monnet**

sobre integración europea
fiscal y económica

CONVERGENCIA ECONÓMICA Y GOBERNANZA FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA



Universidad de Oviedo
Universidá d'Uviéu
University of Oviedo

Coordinadora:

Patricia Herrero de la Escosura

Cuadernos Jean Monnet
sobre integración europea fiscal y económica

2

Convergencia económica y gobernanza fiscal
en la Unión Europea

Patricia Herrero de la Escosura
(coordinadora)



Universidad de Oviedo
Universidá d'Uviéu
University of Oviedo

Director de

Colección: Mariano Abad Fernández,
catedrático Jean Monnet ad personam.

Consejo científico:

Adriano di Pietro (Universidad de Bolonia)
Ana Isabel González González (Universidad de Oviedo)
Patricia Herrero de la Escosura (Universidad de Oviedo)
Jaroslaw Kundera (Universidad de Wroclaw)
Philippe Marchessou (Universidad de Estrasburgo)
Jesús Ramos Prieto (Universidad Pablo de Olavide)

© 2016 Ediciones de la Universidad de Oviedo

© Los autores

Ediciones de la Universidad de Oviedo
Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo
Campus de Humanidades. Edificio de Servicios.
33011 Oviedo (Asturias)
Tel. 985 10 95 03 Fax 985 10 95 07
<http://www.uniovi.es/publicaciones>
servipub@uniovi.es

Este libro ha sido sometido a evaluación externa y aprobado por la Comisión de Publicaciones de acuerdo con el Reglamento del Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo.

Esta publicación ha sido financiada gracias al apoyo de la Comisión Europea. El apoyo de la Comisión Europea a la producción de esta publicación no constituye una aprobación de los contenidos que reflejan únicamente las opiniones de los autores y la Comisión no es responsable del uso que pueda hacerse de la información contenida en ella.



Esta Editorial es miembro de la UNE, lo que garantiza la difusión y comercialización de sus publicaciones a nivel nacional e internacional.

D.L. AS 3210-2016

I.S.B.N.: 978-84-16343-42-3

Todos los derechos reservados. De conformidad con lo dispuesto en la legislación vigente, podrán ser castigados con penas de multa y privación de libertad quienes reproduzcan o plagien, en todo o en parte, una obra literaria, artística o científica, fijada en cualquier tipo de soporte, sin la preceptiva autorización.

Índice

Prólogo	7
Patricia Herrero de la Escosura (Universidad de Oviedo)	
La influencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la coordinación fiscal y la gobernanza económica en la UE.....	11
Philippe Marchessou (Universidad de Estrasburgo)	
Renovación legislativa, reforma administrativa e integración europea: la experiencia española	15
David Ordóñez Solís (Red expertos Unión Europea)	
1. INTRODUCCIÓN	16
2. LA RENOVACIÓN LEGISLATIVA EN LOS ÁMBITOS ECONÓMICO Y FISCAL	18
2.1. <i>Los cambios legislativos impuestos por Europa en los tributos</i>	18
2.2. <i>La responsabilidad del Estado legislador por violación del derecho de la Unión</i>	21
2.3. <i>El sometimiento de los parlamentos al régimen europeo de ayudas de Estado</i>	23
3. LAS REFORMAS ADMINISTRATIVAS Y LOS EFECTOS ECONÓMICOS Y FISCALES.....	28
3.1. <i>El equilibrio entre la integración europea y la descentralización regional: la gestión de los fondos europeos por las administraciones españolas</i>	29
3.2. <i>La autonomía y la independencia de organismos esenciales del sistema económico: el ejemplo de la Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia</i>	30
3.3. <i>Las administraciones locales después de la liberalización de la Directiva de servicios</i>	32
4. LA REVOLUCIÓN JUDICIAL Y LOS ASPECTOS ECONÓMICOS Y FISCALES	32
4.1. <i>El diálogo de los jueces europeos y la Unión Económica y Monetaria</i>	33
4.2. <i>El Tribunal Constitucional, el Derecho de la Unión y los aspectos económicos y fiscales</i>	35
4.3. <i>El Tribunal Supremo, el Derecho de la Unión y los aspectos económicos y fiscales</i>	37
5. CONCLUSIÓN	38
6. BIBLIOGRAFÍA.....	40

Estabilidad presupuestaria y restricciones presupuestarias	41
Rebeca Sancho Tuero (Ayuntamiento de Gijón)	
1. INTRODUCCIÓN	42
2. REDUCCIÓN DE LOS «MEDIOS»	43
2.1. <i>Causas</i>	43
2.2. <i>En la Unión Europea</i>	46
2.3. <i>En España</i>	48
3. CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO DE LA REGLA DE GASTO EN EL ÁMBITO LOCAL. EL CASO DEL AYUNTAMIENTO DE GIJÓN.....	58
4. CONCLUSIONES GENERALES	63
5. BIBLIOGRAFÍA.....	64
Elargissement de l'Union Européenne a l'est	65
Margarita Shivergueva (Nouvelle Université Bulgare)	
1. INTRODUCTION	66
2. COMMENT ÇA MARCHE UN ÉLARGISSEMENT?.....	69
2.1. <i>L'élargissement, vecteur de la prospérité européenne</i>	70
3. PROBLÈMES ET ENJEUX DE L'ÉLARGISSEMENT DE L'EUROPE.....	73
3.1. <i>Le coût budgétaire</i>	74
3.2. <i>La nécessaire réforme institutionnelle</i>	75
3.3. <i>Les conséquences économiques et les risques sociaux</i>	76
4. ÉLARGISSEMENT ET NOUVELLES CONCURRENCES	77
5. CROISSANCE ÉCONOMIQUE DE L'EUROPE CENTRALE ET ORIENTALE À LONG TERME.....	80
5.1. <i>Des flux financiers massifs</i>	82
6. LA BULGARIE ET LA ROUMANIE; UNE ADHESION TROP RAPIDE?	83
6.1. <i>La Roumanie</i>	84
6.2. <i>La Bulgarie</i>	85
7. CONCLUSION	87
8. BIBLIOGRAPHIE	88
Treinta años de protección del territorio: Asturias en la red Natura 2000	91
Elena Ceniceros González y Beatriz Grossi Sampedro (Universidad de Oviedo)	
1. INTRODUCCIÓN.....	92
2. LA RED NATURA 2000	94
3. LA CARTA EUROPEA DE TURISMO SOSTENIBLE EN ESPACIOS NATURALES PROTEGIDOS	101
4. LA PROTECCIÓN DEL TERRITORIO Y LA RED NATURA 2000 EN ASTURIAS	103
5. LA CARTA EUROPEA DE TURISMO SOSTENIBLE EN ASTURIAS	113
6. CONCLUSIONES.....	116
7. BIBLIOGRAFÍA.....	117
Los acuerdos comerciales exteriores de la Unión Europea: España ante el Acuerdo de Libre Comercio UE-Corea del Sur.....	123
Alfonso Fernández Carbajal (Universidad de Oviedo)	
1. LA POLÍTICA COMERCIAL COMÚN DE LA UE: LOS ACUERDOS DE LIBRE COMERCIO	124
2. COREA DEL SUR EN EL CONTEXTO DE LA ECONOMÍA MUNDIAL	126
3. EL ALC UE-COREA DEL SUR. PRINCIPALES RASGOS CARACTERÍSTICOS.....	128

4. ESPAÑA ANTE EL ALC UE-COREA DEL SUR.....	130
5. CONCLUSIONES Y CONSIDERACIONES FINALES.....	137
6. BIBLIOGRAFÍA.....	138

La posibilidad de los contribuyentes europeos de elegir entre el sistema fiscal de los residentes o el sistema fiscal de los no residentes.

Observaciones al hilo de la sentencia Hirvonen	139
Antonio Cubero Truyo (Universidad de Sevilla)	

1. INTRODUCCIÓN. LAS DIFERENCIAS DE TRATAMIENTO ENTRE RESIDENTES Y NO RESIDENTES PUEDEN IMPLICAR UNA DISCRIMINACIÓN INDIRECTA POR RAZÓN DE NACIONALIDAD.....	140
2. EL RECONOCIMIENTO –PROGRESIVAMENTE AMPLIADO– DE QUE DETERMINADOS SUJETOS NO RESIDENTES PUEDEN OPTAR POR TRIBUTAR CONFORME A LAS REGLAS DE LOS RESIDENTES.....	141
3. LOS NO RESIDENTES QUE NO CUMPLEN LOS REQUISITOS PARA OPTAR POR EL RÉGIMEN DE LOS RESIDENTES TAMBIÉN TIENEN DERECHO A QUE SU RÉGIMEN TRIBUTARIO NO SEA DISCRIMINATORIO EN COMPARACIÓN CON EL DE LOS RESIDENTES.....	145
4. LOS CONTRIBUYENTES EUROPEOS TIENEN DERECHO A QUE SE LES APLIQUE UN IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES QUE NO SEA DISCRIMINATORIO, AUNQUE PUDIERAN HABER OPTADO POR TRIBUTAR COMO RESIDENTES (SENTENCIA GIELEN)	147
5. EN DEFENSA DE LOS RESULTADOS VENTAJOSOS DE LOS NO RESIDENTES RESPECTO DE LOS RESIDENTES.....	148
6. REINTERPRETACIÓN DE LA SENTENCIA HIRVONEN HACIÉNDOLA COMPATIBLE CON LA DOCTRINA CONSOLIDADA DEL TRIBUNAL.....	149
7. BIBLIOGRAFÍA.....	161

Una llamada de atención acerca de los límites comunitarios

al poder tributario regional y local	163
José María Lago Montero (Universidad de Salamanca)	

1. LA SOBERANÍA FISCAL COMPARTIDA ENTRE LOS ESTADOS MIEMBROS Y LA UNIÓN EUROPEA..	164
2. FRICCIONES CON EL DERECHO COMUNITARIO EN LOS IMPUESTOS CEDIDOS A LAS COMUNIDADES Y PROPIOS DE ÉSTAS.....	165
3. FRICCIONES CON EL DERECHO COMUNITARIO EN LOS TRIBUTOS LOCALES	170
4. BIBLIOGRAFÍA.....	173

Fiscalidad de la renta familiar: España en el contexto europeo.

Reflexiones y propuestas	175
Zulema Calderón Corredor y José Luis Cendejas Bueno (Universidad Francisco de Vitoria)	

1. CONTEXTO Y OBJETIVOS	176
2. LA FAMILIA COMO UNIDAD CONTRIBUYENTE	178
2.1. De la acumulación obligatoria de rentas a la acumulación voluntaria	178
2.2. Valoración del sistema actual: motivos que lo convierten en discriminatorio	180
2.3. La carga fiscal directa de la familia en el contexto europeo y de la OCDE	184
2.4. Variación de la carga fiscal al incorporar un segundo perceptor	188
2.5. Convergencia de España en el periodo 2000 a 2015.....	190
3. TRANSCENDENCIA TRIBUTARIA DE LOS GASTOS FAMILIARES	193
3.1. El gasto familiar en la estructura de liquidación del IRPF español	193

3.2. <i>Estado actual de la cuestión: ¿capacidad económica o beneficio fiscal?</i>	194
3.3. <i>Sensibilidad tributaria respecto al gasto por hijos: España en el contexto europeo y de la OCDE</i>	197
4. LA TRIBUTACIÓN DE LAS FAMILIAS MONOPARENTALES	200
4.1. <i>La realidad española en el contexto de la UE</i>	200
4.2. <i>La relevancia tributaria de la monoparentalidad en España: aspectos más destacados</i>	201
4.3. <i>Análisis comparativo en el contexto europeo y de la OCDE</i>	204
5. CONCLUSIONES	207
6. BIBLIOGRAFÍA.....	208

La imposición sucesoria en España y el derecho de la Unión Europea..... 211

Jesús Ramos Prieto (Universidad Pablo de Olavide de Sevilla)

1. INTRODUCCIÓN	212
2. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN ESPAÑA: DIVERSIDAD NORMATIVA Y DUALIDAD DE RÉGIMENES DE TRIBUTACIÓN	213
3. ¿SUPRESIÓN, MODIFICACIÓN O MANTENIMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES?	217
3.1. <i>Problemas básicos del tributo</i>	217
3.2. <i>Elementos para el debate sobre el triunfo del impuesto</i>	223
4. EL IMPUESTO SUCESORIO COMO PARTE DEL SISTEMA DE IMPOSICIÓN DIRECTA SOBRE LA RENTA Y SU VINCULACIÓN CON LA MALTRECHA IMPOSICIÓN SOBRE EL PATRIMONIO	225
5. LA PROGRESIVIDAD DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y SU ADECUACIÓN AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA	227
6. EVOLUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	229
7. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES: ¿UN TRIBUTO ANTICUADO Y NECESITADO DE PUESTA AL DÍA?	235
8. BREVE APUNTE DE DERECHO COMPARADO: SITUACIÓN DEL GRAVAMEN SUCESORIO EN LA UNIÓN EUROPEA	238
9. LAS SUCESIONES INTERNACIONALES O TRANSFRONTERIZAS: UN FENÓMENO EMERGENTE	239
9.1. <i>Doble imposición internacional</i>	240
9.2. <i>Posible discriminación de los contribuyentes no residentes o los elementos patrimoniales localizados en el extranjero</i>	242
10. LA IMPOSICIÓN SUCESORIA Y EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA.....	243
10.1. <i>Inexistencia de medidas efectivas de armonización</i>	243
10.2. <i>El varapalo a la normativa española por el Tribunal de Luxemburgo (Sentencia de 3 de septiembre de 2014)</i>	246
11. A MODO DE CONCLUSIÓN	249
12. BIBLIOGRAFÍA.....	251

Índice de participantes 257

Prólogo

En un momento como el actual, en el que el mundo entero parece sumido en una profunda crisis, tanto humanitaria como de gobierno, que, como un terrible agujero negro, va absorbiendo las conquistas sociales y económicas tan duramente ganadas en el pasado siglo, parece que solo las posiciones más extremas nos pueden ayudar a controlar la vorágine y brindarnos de nuevo la seguridad en el futuro que necesitamos.

En este sentido, se ha ido acuñando un concepto de gobernanza que pretende desplazar progresivamente la importancia de los gobiernos como agentes decisores y ponerlos en pie de igualdad con los ciudadanos y otros poderes fácticos para que juntos construyan una nueva realidad social.

Sin embargo en la Unión Europea esta nueva realidad social ya existe desde hace tiempo. Se ha creado un espacio de libertad, seguridad y justicia que solo necesita que tanto los ciudadanos como sus dirigentes confíen en él para desplegar toda su eficacia. Todos debemos ayudarnos mutuamente y de esta manera, todos progresaremos juntos.

En este contexto, la gobernanza de la Unión Europea tiene un importante matiz diferenciador, pues canaliza la necesaria participación ciudadana a través del sistema institucional que le es propio. Y tiene especial relevancia la denominada en particular «gobernanza económica», que persigue la coordinación de las políticas económicas para fomentar el progreso económico y social para la Unión Europea y sus ciudadanos.

Se ha dado un importante paso adelante desde el simple sistema de coordinación, pues ha quedado ya clara la interdependencia de las economías de los

países que la integran. Si los efectos de las decisiones van a ser comunes, también debe serlo su adopción y ello exige el debatir y coordinar cuestiones fundamentales como las prioridades económicas, las inversiones, la actividad de los agentes financieros, las políticas presupuestarias o la supervisión macrofinanciera, además del establecimiento de un marco común para la gestión de las crisis financieras. No se trata de adoptar medidas que vayan paliando los problemas, sino de hacer una planificación previa que, si no evita su nacimiento, ya que eso muchas veces es imposible, sí que limite el alcance de sus efectos negativos. Como siempre se ha dicho, es mejor prevenir que curar, aunque el alto coste de la prevención haga que, sobre todo cuando es realmente eficaz y no lleguemos a alcanzar a ver lo que ha conseguido evitarse, nos preguntemos si realmente merecía la pena el esfuerzo.

La importancia de conocer el verdadero alcance de las medidas a adoptar es, pues, fundamental para crear un clima de confianza y trabajo que permita implementarlas y desarrollarlas.

En este sentido, el Proyecto Jean Monnet nº 564797-EPP-1-2015-1-ES-EPPJMO-PROJECT, sobre *Efectos de la integración europea en la aproximación económica y fiscal de los Estados miembros*, tuvo como uno de sus temas centrales la *Coordinación fiscal y gobernanza económica en la UE*. Para la mayor profundización en su estudio, el equipo central del Proyecto contó con la colaboración de numerosos investigadores y los trabajos reunidos en este volumen son un fiel reflejo de la multiplicidad y riqueza de las ópticas desde las que este concepto se puede contemplar.

Así, podemos encontrar temas estrictos de gobernanza, como el estudio de la estabilidad y restricciones presupuestarias, y otros que igualmente están en su principal punto de mira, como la necesidad de la UE de elaborar respuestas comunes a los desafíos que, tanto en el exterior como en el interior, debe afrontar y en qué medida estos desafíos surgen del proceso de ampliación y son también solucionados y superados por las oportunidades que este brinda a los nuevos Estados miembros.

Desde el punto de vista económico se analizan, también de cara al exterior y al interior, las oportunidades de desarrollo que para los países —y en particular para España y hasta para Asturias en concreto— ofrecen los vehículos co-

munes, como los Acuerdos de Libre Comercio, que tan eficazmente contribuyen a la creación de empleo, productividad, innovación y, en definitiva, crecimiento, o los instrumentos para la conservación y mejora de recursos naturales, base fundamental de la calidad de vida y del desarrollo sostenible, además de importante herramienta para la cohesión económica y social.

No falta una perspectiva general, como la que estudia la necesaria evolución de las normas y las administraciones, que no conviene que vayan a remolque de las decisiones europeas, sino cuando menos en paralelo y si es posible, adelantándose a ellas y propiciándolas; o la tantas veces encomiada labor del Tribunal de Justicia de la Unión Europea para permitir la aplicación y avance del Derecho de la Unión, pero insertándolo en su contexto y permitiendo la actuación de los Estados miembros.

Esta institución, base fundamental del desarrollo de este Derecho, no es desde luego ajena al tema de la gobernanza económica, asegurando el control de las instituciones y de sus poderes y también el de la gobernanza del euro.

Un campo en el que en particular ha desplegado su carácter integrador es el de la fiscalidad, instrumento básico del que disponen los poderes públicos para poder llevar a cabo con efectividad sus políticas. Por ello el enfoque fiscal es el que mayor cabida tiene en este volumen.

De una parte nos encontramos con una visión genérica de las fricciones existentes entre las líneas de poder que no siempre discurren de modo paralelo. En este sentido, es fácil que los Estados miembros se dejen llevar por la tentación de olvidar sus compromisos comunes a la hora de establecer medidas recaudatorias. Y en el estado español, en particular, no son pocas las ocasiones en las que esto parece suceder, como con gran agudeza se señala en una de las aportaciones.

De otra se acometen problemas específicos, relativos todos ellos a la llamada fiscalidad directa, dado que el mayor margen de libertad dejado a los Estados miembros en este ámbito hace que, lamentablemente con demasiada frecuencia, los límites marcados se vean tan lejanos que no parece necesario o importante respetarlos. En este sentido, se abordan cuestiones comunes a distintos impuestos, como la concreción de la libertad de circulación en el cambio de residencia fiscal y las consecuencias que ello puede tener en el nivel de gra-

vamen aplicable, que en ningún caso puede ser mayor al que corresponda a residentes en situación comparable; la, por decirlo así, peculiar situación de la imposición sucesoria en España, que también compromete esa prohibida desigualdad de trato, o el estudio comparado de las normas dirigidas a la protección fiscal de la familia, que deben revisarse y unificarse cuando resultan no ser en absoluto protectoras.

Igual que sucede con los temas tratados, también los autores nos ofrecen una gran variedad de perspectivas, pues entre ellos los hay españoles y extranjeros, catedráticos ya asentados y jóvenes investigadores, profesores y profesionales, economistas y juristas,...

Esta pluralidad es un fiel reflejo de nuestro objeto último de estudio, la Unión Europea. En ella caben todas las personas, todas las creencias y todas las opiniones. El hecho de que tengan procedencias distintas no merma el resultado, al contrario, lo enriquece y consigue la creación de algo único que aisladamente jamás se podría conseguir.

PATRICIA HERRERO DE LA ESCOSURA

La influencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la coordinación fiscal y la gobernanza económica en la UE

Philippe Marchessou
Universidad de Estrasburgo

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) desempeña tres papeles en materia tributaria. Se conduce como un juez tributario clásico para los impuestos unificados (los derechos arancelarios), aparece como un legislador *bis* para los impuestos armonizados (IVA y contribuciones especiales), mientras que se descubre como un misionero para los impuestos directos, edificando una jurisprudencia de más de trescientas sentencias sobre el tema del respeto de las grandes libertades del Tratado por las leyes nacionales en su marco de competencia. Desde esta situación, la influencia del TJUE aparece sobre tres temas: administra la coordinación fiscal de manera profunda (I), contribuye a solucionar unos conflictos de gobernanza económica (II), pero muestra cierta tendencia a la pusilanimidad (III).

I. El TJUE administra la coordinación fiscal de manera profunda

El efecto de una sentencia se mide de varias formas. En primer lugar, puede generar correcciones de la ley del Estado en litigio, lo que ocurrió después de la sentencia *Schumacker* (14 feb. 1995, as. C-279/93), obligando a Alemania a considerar como residente un contribuyente en situación de «casi-residente». Puede provocar también correcciones en la legislación de otros Estados miembros. Así, la sentencia *Manninen* (7 sept. 2004, as. C-319/02) provocó la modificación de la ley finlandesa, pero también de la ley francesa. El TJUE vigila el cumplimiento de la corrección legislativa, con la ayuda de la Comisión (*Com. C. RU*, 18 dec. 2014, as. C-640/13) y de los jueces nacionales (CE, 27 mayo 2002, *Ampafrance*). Se debe observar que el juez europeo admite y asume este papel (*Gschwind*, 14 sept. 1999, as. C-391/97, p. 77).

Desarrollando una concepción amplia de su papel, puede aceptar reconocerse competente para regímenes totalmente nacionales (*Leur Bloem*, 17 julio 1997, as. 28/95), pero deniega las propuestas de la Comisión para consagrar un fundamento nuevo para su competencia (*Comisión c. Bélgica*, 6 junio 2013, as. C-383/10, p. 10 y 40).

II. El TJUE contribuye a solucionar unos conflictos de gobernanza económica:

Este contexto es de alto riesgo, en el cual es posible analizar dos intervenciones del Tribunal.

El TJUE asegura el control de las instituciones y de sus poderes (*Roquette Frères c. Consejo*, 29 oct. 1980, as. 138/79; *Parlamento c. Consejo*, 30 marzo 1995, as. C-65/93). Considera en su jurisprudencia que el principio democrático fundamental es la participación *efectiva* del pueblo en el proceso legislativo, gracias a una institución europea representativa. Es el Parlamento europeo, que debe participar de manera efectiva al proceso legislativo. Por otra parte, el Tribunal interpreta de manera extensiva las competencias de la Unión, *contra* los parlamentos nacionales.

El TJUE asegura también el control de la gobernanza del euro. El art. 8 del Pacto presupuestario europeo, Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria, pronuncia las «reglas de oro» que son vinculantes en la UE (excepto para el Reino Unido y la República Checa) para sostener el principio de equilibrio presupuestario. También permite a un Estado miembro (o a la Comisión) interponer un recurso contra otro Estado miembro delante del TJUE, cuando no ha aplicado de manera adecuada la regla de oro. El control del TJUE se opera sobre la adecuación de la reforma de la Constitución o de las leyes orgánicas a las nuevas exigencias: en conformidad o no con la letra y el espíritu de la regla de oro. Esta sentencia del Tribunal es vinculante. La sanción del no respeto es una multa del 0,1 % del PIB (= dos mil millones de euros en el caso de Francia), que abonará en cuenta del presupuesto de la Unión o del MES. Se define esencialmente como un instrumento de disuasión, es difícil imaginar una actuación real de tal sanción, como lo demostró la actitud de la Comisión, en el verano de 2016, frente a Portugal.

De manera general, el papel del TJUE en materia de gobernanza económica se desempeña en un marco público difícil que es el euroescepticismo rampante. Aparece en el contexto de la sentencia del 22 de enero de 2014 (*Reino Unido c/ Parlamento Europeo y Consejo de la Unión Europea, apoyados por España, Francia, Italia y la Comisión*, as. C-270/12). El Reino Unido solicitaba la anulación de un artículo de un Reglamento de 2012 sobre las ventas en corto. Consideraba que la Autoridad Europea de Valores y Mercados (AEVM) no podía recibir por delegación el poder de decidir si un Estado miembro ha organizado su mercado financiero de manera peligrosa, y de suspender la aplicación de un reglamento nacional. El TJUE rechazó la solicitud, considerando que el TFUE no prohíbe tal delegación de competencia.

III. El TJUE manifiesta cierta pusilanimidad

La manifestación de tal comportamiento tiene la forma del desarrollo creciente de las razones imperiosas de interés general para justificar la vulneración, por un Estado miembro, en materia tributaria, de una de las grandes libertades del Tratado. El tribunal acepta reconocer la importancia de la «coherencia del régimen tributario» de un Estado como justificación de la vulneración de una libertad (*Bachmann*, as. C-204/90). Admite de la misma manera, la preservación del reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros (*Comisión c/ Alemania*, as. C-284/09), la prevención del riesgo de fraude y de elusión fiscal (*ICI*, C-294/96), y toma en cuenta la eficacia de las comprobaciones tributarias (*Futura Participations*, C-250/95). Pero estas derogaciones, el TJUE las admite sólo acompañándolas con un control de la proporcionalidad, que formula así : «que no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo» (*Marks & Spencer*, C-446/03).

Esta evolución en la actitud del juez europeo se explica según la justificación dada por el Abogado general Melchior Wathelet, «porque el juez mira por la ventana», es decir, toma en cuenta el ambiente contemporáneo de los países miembros y el eurocepticismo latente.

En conclusión, aparece que el TJUE se define como un juez supremo de un ente público singular, con plena conciencia de sus deberes –permitiendo la aplicación de un derecho efectivo–, y con conciencia del contexto contemporáneo, que no contribuye a imaginar una integración más avanzada.

Renovación legislativa, reforma administrativa e integración europea: la experiencia española

David Ordóñez Solís
Magistrado, doctor en Derecho
y miembro de la Red de Expertos en Derecho de la Unión Europea
del Consejo General del Poder Judicial

Resumen:

La integración de España en Europa ha tenido un efecto transformador y se ha manifestado en cambios constitucionales, legislativos, administrativos y judiciales. También desde la perspectiva económica y fiscal los efectos europeos han sido extraordinarios y así se refleja en la renovación legislativa, la reforma administrativa y el cambio operado en los tribunales españoles. El Parlamento español y los parlamentos autonómicos están muy limitados en su labor legislativa por las obligaciones europeas, como revelan la regulación tributaria, la responsabilidad del legislador por violación del Derecho europeo y el sometimiento incluso del legislador al régimen de ayudas de Estado. Las reformas en las administraciones españolas tienen una dimensión económica y fiscal de gran alcance y así lo pone de manifiesto la gestión de los fondos europeos, la independencia de determinados organismos reguladores e incluso se refleja en el régimen administrativo local. Los jueces europeos han contribuido de manera esencial a configurar la Unión Europea en sus aspectos económicos y fiscales como se observa en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y en los cambios verdaderamente revolucionarios que se han producido en la actuación de los jueces españoles.

Abstract:

The Spanish Accession to the European Communities has been successful and has promoted substantial changes from a constitutional, legislative, administrative and judicial point of view. From an economic and fiscal perspective, the European effects have been extraordinary as it is shown in the legislative renewal, government reform and judicial changes. National Parliament and regional Parliaments in Spain are limited in their legislative action due to the European duties on taxation, the liability derived from the infringement of the European Union law and the restrictions imposed even to national Parliaments by the European State aid rules. Spanish government reforms are driven by the economic and fiscal changes as they are shown in the management of the European funds, the autonomy of certain national authorities and even within Local Authorities. European Courts have had a permanent influence on economy and taxation as it is shown through case-law before the European Court of Justice.

Palabras clave:

Integración europea, Economía, Fiscalidad, Legislación, Administración, Jurisprudencia, Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Keywords:

European integration, Economics, Taxation, Legislation, Government, Case-law, European Court of Justice.

1. INTRODUCCIÓN

Los treinta años de integración en la Unión Europea han transformado España pero Europa ha cambiado y el mundo ya no es el mismo. La renovación de la estructura constitucional se basaba en 1978 en tres objetivos que se resumen en tres palabras clave: libertad, autonomía y Europa. La protección de los derechos fundamentales, la descentralización territorial y la integración en Europa constituyeron los ejes de un programa que no ha dejado de cumplirse en los últimos cuarenta años con resultados muy desiguales pero, en términos generales, satisfactorios.

Así como las libertades eran el presupuesto para acceder a Europa, esta terminó afectando a los otros dos ejes. En lo que se refiere a los derechos no ha dejado de mejorarse su protección, por ejemplo en ámbitos insospechados en aquel entonces como el de la privacidad en el mundo digital. Y la descentralización territorial se ha visto reconducida y en cierto modo amortiguada en sus excesos por la integración europea.

Una visión particular desde el punto de vista económico e incluso más específicamente el fiscal nos lo confirma hasta el punto de que las estructuras del país se han transformado haciéndolo irreconocible: desde el principio hubo un impuesto tan exótico como el IVA que sustituyó al olvidado impuesto general sobre el tráfico de empresas; ya llevamos más de quince años con una moneda distinta de la peseta; cada vez tenemos más conciencia de ser ciudadanos de la Unión hasta el punto de que la emigración de españoles a otros países de Europa la hacen ahora, de manera especial, los profesionales -médicos, enfermeras, arquitectos, ingenieros, etc.- y no los trabajadores manuales de los años 60.

Aunque las bases jurídicas e institucionales parecen ser las mismas y se presentan casi tan firmes como antes, no hay duda de que ya nada es como antes porque han cambiado muchas cosas o porque el contexto ya no es el mismo. Así ocurre con la Constitución, con el Parlamento, con las Administraciones e incluso con los Jueces que nominalmente son los mismos de hace treinta años pero ya poco tienen que ver con las instituciones y con las personas de aquella época.

En realidad, la Constitución española solo se ha reformado en dos ocasiones, en 1992 y en 2011, pero lo ha hecho obligada por las exigencias europeas:

el artículo 11.2 que reconoce el sufragio pasivo en las elecciones locales de los ciudadanos de la Unión exigido por el Tratado de Maastricht¹ y el artículo 135 sobre el principio de estabilidad presupuestaria exigido por el Pacto de Estabilidad y Crecimiento.² Sin embargo, su carácter constitutivo depende cada vez más de los Tratados de la Unión y de su Carta de Derechos Fundamentales.

El Parlamento español no hay duda de que es soberano pero, como también le ocurre al Parlamento británico y a todos los parlamentos nacionales en la Unión, está seriamente limitado en su labor legislativa por el Derecho de la Unión. Hasta el punto que, por ejemplo, el legislador español es responsable por violar el Derecho de la Unión como él mismo ha fijado en la legislación y así lo está exigiendo el Tribunal Supremo en su jurisprudencia.

Las Administraciones españolas son autónomas y dependen del correspondiente Gobierno central, autonómico o local. Ahora bien, su actuación no se entendería sin tener en cuenta el contexto europeo hasta el punto de que las reuniones más importantes del Banco de España ya no se celebran en Madrid sino en Fráncfort, del mismo modo que las concentraciones económicas más importantes no se autorizan en el Consejo de Ministros celebrado en *La Moncloa* sino en la reunión del colegio de comisarios en Bruselas.

Y los jueces españoles siguen dirimiendo, como siempre, los litigios que les plantean los ciudadanos pero están tan atentos a lo que digan el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo, como en espera de una sentencia del Tribunal de Justicia, al que también acuden los más altos tribunales españoles. De hecho, el Tribunal Constitucional español ya ha acudido en una ocasión en 2013 a Luxemburgo y el Tribunal Supremo lo ha hecho desde 1986 hasta 2016 en más de 61 ocasiones.

Con el fin de prever la evolución futura de la participación de España en Europa, me propongo analizar de manera transversal los efectos económicos y fiscales en los últimos treinta años y para ello haré un examen de algunos cambios legislativos, de las reformas administrativas y de lo que puede considerarse una revolución judicial. Y lo haré recurriendo a los aspectos económicos y fis-

¹ Reforma del artículo 13, Apartado 2, de la Constitución Española, de 27 de Agosto de 1992 (BOE núm. 207, de 28 de agosto de 1992).

² Reforma del artículo 135 de la Constitución Española, de 27 de septiembre de 2011 (BOE núm. 233, de 27 de septiembre de 2011).

cales, abordándolos desde una perspectiva jurídica y, esencialmente, judicial. Mi idea es dar cuenta de las mutaciones que se están produciendo y que están modificando la fisonomía de nuestras instituciones, que están alterando los rasgos de nuestro ordenamiento y, en buena medida, que están cambiando nuestras vidas.

2. LA RENOVACIÓN LEGISLATIVA EN LOS ÁMBITOS ECONÓMICO Y FISCAL

No es posible dar cuenta de cómo ha cambiado la legislación española en el ámbito económico y fiscal pero sí es útil recurrir a varios ejemplos muy significativos de cómo el legislador español, las Cortes Generales y en una medida menor los Parlamentos autonómicos, han adaptado las leyes españolas a las exigencias de la Unión Europea o, mejor dicho, han cumplido legislativamente las obligaciones derivadas de la integración europea.

A tal fin me voy a referir a la transposición de algunos impuestos, en particular el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), a la responsabilidad del Estado legislador en el ámbito económico y fiscal y al cuestionamiento de numerosas exenciones y regímenes fiscales como efecto de la aplicación del régimen europeo de ayudas de Estado.

2.1. *Los cambios legislativos impuestos por Europa en los tributos*

El impuesto «europeo» por antonomasia ha sido desde siempre el IVA y de hecho la Ley que lo aprueba y aplica a partir del 1 de enero de 1986 lo dice bien claro en la primera frase de su preámbulo: «La reforma de la imposición indirecta española viene exigida no sólo por imperativos de nuestra futura adhesión a la Comunidad Económica Europea, sino también por razones objetivas de indudable relevancia».³

³ Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE núm. 190, de 9 de agosto de 1985).

En realidad, lo que ha hecho la Unión Europea es establecer una armonización cada vez más detallada de un impuesto que también sirve de base para determinar parte de los ingresos del Presupuesto de la Unión.

En el caso de España lo más llamativo ha sido que la Comisión o el Tribunal de Justicia le han recordado al legislador español y a su administración tributaria la necesidad de adaptarse a las exigencias de las directivas sobre el IVA.

A tal efecto, tanto a través de las sentencias prejudiciales como de las sentencias por incumplimiento, el legislador español lo único que ha tenido que hacer es traducir el impuesto europeo a la realidad económica española.

También debe reconocerse que las modificaciones legislativas han sido frecuentes respecto de la Ley de 1985⁴ y de la vigente Ley de 1992.⁵

La impugnación tanto administrativa como judicial de las leyes españolas sobre el IVA ha sido muy frecuente. Baste recordar que, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en caso de revelarse la contradicción entre la ley española y la directiva europea la administración y el juez españoles están obligados a inaplicar las leyes.

En su sentencia Careda el Tribunal de Justicia apreció la contradicción de la regulación de la tasa sobre el juego con la armonización comunitaria europea del IVA.⁶

La sentencia Gabalfrisa fue dictada por el Tribunal de Justicia en respuesta a 38 reenvíos prejudiciales hechos en 1998 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.⁷ De esta se deduce que la Ley

⁴ Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas (*BOE* núm. 301, de 17 de diciembre de 1991) en cuyo preámbulo recuerda: «La sentencia de 26 de febrero de 1991 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas obliga a España a adoptar las medidas necesarias para reconocer a las personas no sujetas al IVA, que importen bienes que hayan sido gravados en otro Estado miembro, el derecho a deducir, del IVA devengado a la importación, la cuantía del IVA residual incorporado al precio de los bienes en el momento de la importación...».

⁵ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (*BOE* núm. 312, de 29 de diciembre de 1992): «También se han introducido cambios en relación con las limitaciones del derecho a deducir, para recoger los criterios del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en esta materia, que ha reconocido recientemente el derecho a deducir en favor de los contribuyentes que utilicen parcialmente los bienes y servicios hoy excluidos en el desarrollo de sus actividades empresariales».

⁶ TJCE, sentencia de 26 de junio de 1997, Careda y otros (C-370/95, C-371/95 y C-372/95, *Rec. p. I-3721*).

⁷ TJCE, sentencia de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros (C-110/98 a C-147/98, *Rec. p. I-1577*, EU:C:2000:145).

española sobre el IVA era contraria al Derecho comunitario al condicionar las deducciones del IVA soportado por un sujeto pasivo con anterioridad al inicio de la realización habitual de las operaciones gravadas al cumplimiento de determinados requisitos. Inmediatamente se hicieron los cambios legales y reglamentarios.⁸

En la sentencia Navicon, pronunciada a requerimiento del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, se precisa la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas en la Sexta Directiva con el fin de evitar todo posible fraude, evasión o abuso en la aplicación de esta Directiva.⁹

La sentencia International Bingo Technology responde a la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña sobre la aplicación del IVA a una empresa dedicada al juego del bingo.¹⁰ En este caso la cuestión se refiere al cálculo de la prorrata de deducción del impuesto sobre el valor añadido para el caso de un sujeto pasivo que efectúa indistintamente operaciones con derecho a deducción (la explotación de un bar y de un restaurante) y operaciones que no conllevan tal derecho (el juego del bingo).

Pero también en el ámbito fiscal, la integración europea ha determinado el sometimiento del legislador tributario español a importantes límites quedando afectados los impuestos más diversos.

Así, por ejemplo, la sentencia Solred establece con claridad que tanto el juez español como los órganos administrativos están obligado a inaplicar una ley española, en este caso la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, cuando se compruebe su disconformidad con la previsión de una Directiva en la medida en que la disposición comunitaria europea confiere derechos que los particulares pueden invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales.¹¹

⁸ Real Decreto 1082/2001, de 5 de octubre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios, y el Real Decreto 2027/1995, de 22 de diciembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas, y se modifican los requisitos para la presentación de declaraciones en euros (*BOE* núm. 240, de 6 de octubre de 2001).

⁹ TJCE, sentencia de 18 de octubre de 2007, Navicon (C-97/06, *Rec. p. I-8755*).

¹⁰ TJUE, sentencia de 19 de julio de 2012, International Bingo Technology (C-377/11) (IVA y venta de cartones de bingo).

¹¹ TJCE, sentencia de 5 de marzo de 1998, Solred (C-347/96, *Rec. p. I-937*).

Del mismo modo, el Tribunal de Justicia en la sentencia de 3 de septiembre de 2014 declaró el incumplimiento por parte de España al establecer diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre residentes y no residentes en España.¹² El Tribunal de Justicia declaró que la legislación española vulneraba la libre circulación de capitales tanto en el mercado europeo como en el espacio económico europeo.

En fin, en el ámbito local la regulación de la tasa municipal por uso del dominio público fue objeto de interpretación de la sentencia Vodafone España y France Telecom España que afectó a más de 1.300 Ayuntamientos y a numerosísimos litigios planteados por las operadoras de telefonía contra las ordenanzas municipales y contra las liquidaciones anuales de las tasas.¹³ El origen de la sentencia son tres reenvíos prejudiciales de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo en relación con la aplicación de la Directiva 2002/20/CE relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas. El Tribunal de Justicia llegó a la conclusión de que la Directiva impide que se aplique un canon por derechos de instalación de recursos en una propiedad pública o privada, o por encima o por debajo de la misma, a los operadores que, sin ser propietarios de dichos recursos, los utilizan para prestar servicios de telefonía móvil.

De modo que a partir de esta sentencia numerosísimos recursos contra las ordenanzas, ante los Tribunales Superiores de Justicia, y contra las liquidaciones de las tasas, ante los Juzgados, han prosperado anulándose las disposiciones reglamentarias y las liquidaciones tributarias contrarias a la previsión de la Directiva.

2.2. La responsabilidad del Estado legislador por violación del derecho de la Unión

El artículo 32 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, establece un procedimiento para determinar la denominada

¹² TJUE, sentencia de 3 de septiembre de 2014, Comisión / España (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones contrario al Derecho de la Unión) (C-127/12, EU:C:2014:2130).

¹³ TJUE, sentencia de 12 de julio de 2012, Vodafone España y France Telecom España, C-55/11, C-57/11 y C-58/11, EU:C:2012:446.

«responsabilidad patrimonial del Estado Legislador» por las lesiones que sufran los particulares en sus bienes y derechos derivadas de leyes declaradas inconstitucionales o contrarias al Derecho de la Unión Europea.

Probablemente, el asunto más famoso y que ha tenido consecuencias extraordinarias sobre las arcas públicas haya sido el denominado céntimo sanitario. El caso del céntimo sanitario tiene su origen en la *sentencia Transportes Jordi Besora*, una empresa de transportes que reclamaba ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña la devolución del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH), denominado «céntimo sanitario», que se aplicó en casi todas las Comunidades Autónomas desde 2002.¹⁴

Constatada la incompatibilidad del impuesto autonómico sobre el céntimo sanitario, la abogada del Estado intentó, sin éxito, reducir el efecto de la interpretación. Sin embargo, el Tribunal de Justicia denegó la posibilidad de limitar los efectos temporales retroactivos de esta sentencia porque no se cumplían los presupuestos: no había habido buena fe de las autoridades españolas dado que en el año 2000 el Tribunal de Justicia se había pronunciado en un supuesto similar y las consecuencias financieras que podrían derivarse para un Estado miembro de una sentencia dictada con carácter prejudicial no justifican, por sí solas, la limitación en el tiempo de los efectos de esa sentencia.

Resuelto el problema particular de la empresa Jordi Besora, numerosos transportistas acudieron ante el Gobierno reclamando la responsabilidad por violación del Derecho de la Unión. Las decisiones del Consejo de Ministros que desestimaban las reclamaciones fueron impugnadas ante el Tribunal Supremo cuya primera sentencia, en relación con los primeros 4.000 asuntos planteados, se pronunció el 18 de febrero de 2016 reconociendo una indemnización a favor de la Empresa Freire.¹⁵

El propio Tribunal Supremo, al enjuiciar sustancialmente si hubo violación suficientemente caracterizada, señala que «la libertad de apreciación no es un salvoconducto para obviar, sortear, o simplemente infringir, los requisitos que la norma comunitaria establece para crear determinados impuestos».

¹⁴ TJUE, sentencia de 27 de febrero de 2014, *Transportes Jordi Besora SL / Generalitat de Catalunya* (C-82/12, EU:C:2014:108).

¹⁵ TS (Sala C-A, Sección 4ª) sentencia de 18 de febrero de 2016 (recurso nº 194/2015, ES:TS:2016:458, ponente: TESO GAMELLA).

2.3. El sometimiento de los parlamentos al régimen europeo de ayudas de Estado

El legislador español y los legisladores autonómicos no pueden estar tranquilos al legislar dado que están muy limitados no solo por el alcance de la regulación sino también por las exigencias que impone el régimen europeo de las ayudas de Estado a las subvenciones o incluso a la regulación fiscal aplicable a las empresas.

La clave del régimen de ayudas de Estado es que cualquier subvención o ayuda, por ejemplo de carácter fiscal, debe someterse a una autorización de la Comisión Europea, encargada de examinar su compatibilidad con el mercado común. A tal efecto, se ha instaurado un mecanismo de control extraordinariamente efectivo que también afecta al poder legislativo nacional. Ahora bien, este régimen europeo resulta bastante confuso y contradictorio incluso en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, hasta el punto de que tres ejemplos referidos a la fiscalidad española lo pueden confirmar: el régimen foral vasco, las multas al Gobierno y a las Diputaciones Forales vascas en dos asuntos (Magefesa y Vacaciones Fiscales Vascas) y la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles aplicado en el ámbito de la construcción naval (*sentencia Navantia*).

En primer lugar, se planteó con carácter general la conformidad del régimen foral vasco en materia fiscal que el Tribunal de Justicia renovó en su sentencia Unión General de Trabajadores de La Rioja dictada como consecuencia de una cuestión prejudicial formulada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco. La pregunta era si las medidas tributarias adoptadas por las Diputaciones Forales Vascas acerca del Impuesto sobre Sociedades y que establecían un tipo impositivo inferior al general de la ley del resto de España y unas deducciones de la cuota que no existen en el ordenamiento jurídico tributario estatal podían considerarse ayudas de Estado.¹⁶

En su respuesta el Tribunal de Justicia aplica una jurisprudencia elaborada sobre el régimen tributario de las Islas Azores y de manera especial se centra en determinar si las medidas tributarias adoptadas por las diputaciones forales han de considerarse medidas selectivas y, por consiguiente, ayudas de Estado

¹⁶ TJCE, sentencia de 11 de septiembre de 2008, Unión General de Trabajadores de La Rioja (C-428/06 a C-434/06, Rec. p. I-6747, EU:C:2008:488).

por el mero hecho de que no se apliquen en todo el territorio español. A tal efecto, el Tribunal de Justicia determina que para apreciar el carácter selectivo de una medida el juez nacional debe tener en cuenta la autonomía institucional, de procedimiento y económica de la que goce la Diputación foral de modo que si se llega a la conclusión de que las instituciones forales vascas gozan de tal autonomía, las normas fiscales adoptadas dentro de los límites de las competencias otorgadas a dichas entidades infraestatales por la Constitución y las demás disposiciones del Derecho español, no tendrían carácter selectivo y, consecuentemente, no serían ayudas de Estado.

En segundo lugar, esta jurisprudencia, que parece ser comprensiva con la legislación foral vasca, contrasta con la severidad de la Comisión Europea a la hora de conseguir que el Tribunal de Justicia impusiese a España sendas multas coercitivas y a tanto alzado de más de 50 millones de euros por no recuperar las ayudas estatales ilegales e incompatibles en los asuntos Magefesa y Vacaciones Fiscales Vascas. Debe reconocerse que en este caso la Comisión Europea había adoptado sendas decisiones por las que declaraba ilegales e incompatibles con el mercado común las ayudas y, con posterioridad, el Tribunal de Justicia constató que España no había recuperado tales ayudas.

En 1989 la Comisión Europea había declarado ilegales e incompatibles con el mercado común las ayudas concedidas por el Gobierno español y por varias Comunidades Autónomas a las empresas del grupo Magefesa. En 2002 el Tribunal de Justicia dictó una sentencia en virtud de la cual declaraba el incumplimiento por España de sus obligaciones de recuperar las ayudas ilegales e incompatibles. Y, finalmente diez años después, en 2012, el Tribunal de Justicia dicta una sentencia de ejecución que consiste en imponer una respetable multa y obligar a las autoridades españolas a adoptar, bajo la amenaza de una disuasoria multa coercitiva diaria de 50.000 euros, las medidas precisas para la recuperación de las referidas ayudas concedidas a Magefesa.¹⁷

En el caso de las Vacaciones Fiscales Vascas la Comisión Europea había adoptado en 2001 seis decisiones por las que declaraba que determinadas ventajas fiscales, consistentes en un crédito fiscal del 45% de las inversiones y apli-

¹⁷ TJUE (Gran Sala), sentencia de 11 de diciembre de 2012, Comisión / España (multa por no recuperación de las ayudas a Magefesa), C-610/10, EU:C:2012:781.

cable al impuesto sobre sociedades, otorgadas por las tres diputaciones forales vascas, eran ayudas ilegales e incompatibles con el mercado común y debían ser recuperadas por las autoridades españolas. En 2006 el Tribunal de Justicia declaró que España había incumplido su obligación de recuperar tales ayudas. Finalmente, en 2014 el Tribunal de Justicia fijó equitativamente, después de «una justa apreciación de las circunstancias del caso», la suma a tanto alzado en 30 millones de euros por inejecución de la sentencia declarativa del incumplimiento.¹⁸

Estas multas de 23,9 millones y 30 millones de euros, respectivamente, fueron repercutidas por el Gobierno central al Gobierno vasco¹⁹ y a las Diputaciones vascas.²⁰ La aplicación de este procedimiento de derivación interna de responsabilidades fue impulsada y unificada por la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.²¹ El procedimiento fue establecido en 2013²² y empezó a aplicarse a partir de 2014 en los casos de correcciones financieras, de sanciones del Tribunal de Justicia y de sanciones de la Unión Económica y Monetaria.²³

En tercer lugar, la *sentencia Navantia* se refiere a la calificación como ayuda de Estado de una exención legal del Impuesto sobre Bienes Inmuebles en favor de un astillero público.²⁴ A requerimiento del Juzgado de lo Cont-

¹⁸ TJUE (Gran Sala), sentencia de 13 de mayo de 2014, Comisión / España (C-184/11, EU:C:2014:316) (régimen de ayudas y multa por no recuperar las ayudas de las ‘vacaciones fiscales vascas’).

¹⁹ Acuerdo del Consejo de Ministros de 17 de octubre de 2014, por el que se resuelve el procedimiento de determinación y repercusión de responsabilidades por incumplimiento del derecho de la Unión Europea relativo a la no ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia de 2 de julio de 2002 (BOE nº 274, de 12 de noviembre de 2014).

²⁰ Acuerdo del Consejo de Ministros de 17 de octubre de 2014, por el que se resuelve el procedimiento de determinación y repercusión de responsabilidades por incumplimiento del derecho de la Unión Europea relativo a la no ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia dictada el 14 de diciembre de 2006 (BOE nº 274, de 12 de noviembre de 2014).

²¹ BOE núm. 103, de 30/04/2012.

²² Real Decreto 515/2013, de 5 de julio, por el que se regulan los criterios y el procedimiento para determinar y repercutir las responsabilidades por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea (BOE nº 161, de 6 de julio de 2013).

²³ Acuerdo del Consejo de Ministros de 4 de marzo de 2016, por el que se resuelve el procedimiento de determinación y repercusión de responsabilidades por incumplimiento del derecho de la Unión Europea en relación con la multa de 18,93 millones de euros al Reino de España por la manipulación de los datos del déficit en la Comunitat Valenciana (BOE núm. 67, de 18 de marzo de 2016).

²⁴ TJUE, sentencia de 9 de octubre de 2014, Ministerio de Defensa y Navantia SA / Concello de Ferrol (C-522/13, EU:C:2014:2262).

cioso-Administrativo nº 1 de Ferrol se planteaba al Tribunal de Justicia si en el supuesto de una exención del impuesto sobre bienes inmuebles estamos ante una ayuda de Estado. El litigio enfrentaba al astillero público de Navantia con el Ayuntamiento de Ferrol que le había denegado la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles a partir de 2008 y por un importe anual cercano a los 600.000 euros.

En su respuesta el Tribunal de Justicia constata que la exención que pretende Navantia es una ayuda de Estado. Para llegar a tal conclusión el Tribunal de Justicia considera incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre los Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.

En este caso la exención del impuesto tiene por efecto que no se realice ningún pago de dicho impuesto, ni al Concello de Ferrol por parte del Estado, ni, en consecuencia, por parte de Navantia. En cambio, están sujetas al Impuesto sobre Bienes Inmuebles todas las empresas que operan en terrenos privados o públicos y que cumplen uno de los requisitos enunciados en dicha disposición. Asimismo, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles es un impuesto normalmente adeudado por Navantia y esta exención tiene por efecto aligerar directamente, sin que sea necesaria ninguna otra intervención, las cargas que normalmente gravan el presupuesto de una empresa que se halle en una situación idéntica a la suya por lo que tal exención fiscal confiere una ventaja económica a Navantia.²⁵

Ahora bien, esta jurisprudencia ha creado una cierta confusión y no puede olvidarse que son las propias administraciones las que, al ver en peligro sus in-

²⁵ La sentencia estimatoria del Juzgado de lo Contencioso-administrativo de Ferrol fue apelada ante el Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Sala C-A, sentencia de 16 de julio de 2015, recurso nº 15049/15, ES:TSJGAL:2015:5832, ponente: GÓMEZ Y DÍAZ-CASTROVERDE) que la revocó e impuso su criterio jurisprudencial y, según el tribunal gallego, el del Tribunal Supremo, estimando el recurso y reconociendo la exención tributaria en favor del Ministerio de Defensa y, en consecuencia, de Navantia. El tribunal gallego concluye así: «la sentencia del TJUE, sobre el particular, formuló consideraciones de carácter general favorables a la infracción del artículo 107.1 TFUE; pero reservando la decisión correspondiente al criterio del Juez sobre el particular por lo cual, ya para finalizar, aquella declaración de carácter general no puede, sin más, proyectarse a la sentencia y, menos aún, conducir a la denegación de la exención que corresponde al Estado».

gresos, no dudan en inaplicar interesadamente la legislación fiscal reputándola contraria al régimen europeo de ayudas de Estado.²⁶

En cambio, nada debe objetarse a la invocación del régimen de ayudas de Estado por las empresas competidoras frente a una tributación que consideran discriminatoria. Esto es lo que ocurre en varios litigios promovidos por la Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) con las Comunidades Autónomas de Aragón, Asturias y Cataluña en relación con el Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales por cuanto estos impuestos autonómicos gravan a unas empresas pero no a otras, por lo general de menores dimensiones o dedicadas a determinadas actividades comerciales.

El Tribunal Supremo ha remitido a Luxemburgo cinco asuntos prejudiciales en los que cuestiona la exención de impuestos autonómicos aplicable a los pequeños negocios, invocando el derecho de establecimiento y el régimen de ayudas de Estado.²⁷ Así, por ejemplo, el Tribunal Supremo le pregunta al Tribunal de Justicia en uno de estos cinco autos si el artículo 107.1 TFUE debe interpretarse en el sentido de que constituyen ayudas de Estado prohibidas, con arreglo a dicha disposición, la no sujeción al impuesto asturiano de grandes establecimientos comerciales de determinados establecimientos comerciales.

Por último, es preciso subrayar que ha habido que esperar 30 años a que, con el fin de cumplir las obligaciones europeas de recuperar las ayudas ilegales en el ámbito tributario, se haya establecido un procedimiento específico. La re-

²⁶ Por ejemplo, el Juez de lo Contencioso-administrativo nº 4 de Madrid también le ha preguntado al Tribunal de Justicia, en un asunto que enfrentaba a la Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania con el Ayuntamiento de Getafe (C-74/16), en relación con la compatibilidad con el régimen de ayudas de Estado de la exención a la Iglesia Católica del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras aplicado a las obras realizadas en inmuebles destinados al desarrollo de actividades económicas que no tienen una finalidad estrictamente religiosa. Y lo mismo había ocurrido con la cuestión prejudicial presentada por el Juzgado Contencioso-Administrativo de Tarragona el 19 de junio de 2015, Correos y Telégrafos S.A. / Ayuntamiento de Vila Seca (C-302/15) que preguntaba por la aplicación de los artículos 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y 7 de la Directiva 2008/6/CE sobre el mercado interior de servicios postales a la exención de tributos vinculados con su actividad, en este caso también el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; no obstante, esta cuestión fue archivada dado que hubo un desistimiento en el recurso principal ante el Juzgado catalán.

²⁷ TS (Sala 3ª, Sección 2ª): autos de 10 de marzo de 2016 (ES:TS:2016:2075A, recurso nº 3463/2014, ponente: MARTÍNEZ MICÓ) y de 11 de marzo de 2016 (ES:TS:2016:2073A, recurso nº 3586/2014, ponente: FRÍAS PONCE), referidos a Asturias; autos de 10 de marzo de 2016 (ES:TS:2016:2086A, recurso nº 951/2014, ponente: GARZÓN HERRERO) y de 11 de marzo de 2016 (ES:TS:2016:2084A, recurso nº 995/2014, ponente: FRÍAS PONCE) en relación con Aragón; y auto de 10 de marzo de 2016 (ES:TS:2016:2085A, recurso nº 3797/2012, ponente: GARZÓN HERRERO) relativo a la legislación de Cataluña.

forma de la Ley General Tributaria en 2015 establece un régimen aliviando la falta de seguridad jurídica en un ámbito cada vez más controlado.²⁸

3. LAS REFORMAS ADMINISTRATIVAS Y LOS EFECTOS ECONÓMICOS Y FISCALES

Las estructuras administrativas en España han cambiado de una manera sustancial como consecuencia de la integración europea y del imparable proceso de descentralización emprendido en 1978.

Por una parte, se han producido cambios de una extraordinaria importancia motivados por el simple hecho de que las decisiones económicas más importantes para nuestro país ya no se anuncian únicamente después del Consejo de Ministros en Madrid, sino también desde la sede del Banco Central Europeo en Fráncfort o también desde el Consejo o la Comisión Europea en Bruselas. Pero también los cambios institucionales de gran trascendencia en el ámbito de la política económica o de la competencia se han adaptado a las exigencias europeas.

Por otra parte, el proceso de descentralización política en España se ha visto afectado por la integración europea de tal modo que la intervención de las Comunidades Autónomas o de los Entes locales españoles está muy mediata, legislativa y presupuestariamente, por las decisiones de las instituciones europeas.

He elegido tres aspectos que pueden ser significativos de este proceso: la gestión de los fondos europeos en España, la autonomía de la Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia y la liberalización de los servicios en el ámbito local.

²⁸ Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (*BOE* núm. 227, de 22 de septiembre de 2015); en el preámbulo de la Ley se recuerda: «En la recuperación de ayudas de Estado la Administración Tributaria actúa como ejecutor de una decisión que le viene impuesta por la Comisión Europea, debiendo ajustarse a la normativa comunitaria reguladora de la materia, en particular a los principios de ejecución inmediata y efectiva de la decisión establecidos en el artículo 14 del Reglamento (CE) n.º 659/1999 [...] Dichos principios inspiran la regulación de la ejecución de las decisiones de recuperación y justifican sus principales peculiaridades: – La posibilidad de modificar actos administrativos firmes, incluso con fuerza de cosa juzgada, tal y como ha establecido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. – La consideración de las deudas tributarias resultantes como no susceptibles de aplazamiento o fraccionamiento».

3.1. El equilibrio entre la integración europea y la descentralización regional: la gestión de los fondos europeos por las administraciones españolas

Aunque existe un principio constitutivo básico de la Unión Europea conforme al cual cada Estado miembro es libre para organizarse como estime conveniente, no hay duda de que un proceso de integración política y económica tiene efectos en un proceso de descentralización del poder.

Y eso es lo que ha ocurrido en España donde se puede observar la evolución casi simultánea de la descentralización autonómica, iniciada formalmente con la aprobación en 1979 de los Estatutos de autonomía del País Vasco y para Cataluña, y la integración europea que empieza oficialmente con la firma del Tratado de Adhesión el 12 de junio de 1985.

Precisamente esta relación entre la descentralización y la integración se produce y es muy significativa en un ámbito económico de especial importancia como el de la gestión de los fondos europeos. Debe tenerse en cuenta la diversidad de estos fondos y el hecho de que, en consecuencia, su actuación afecte a ámbitos muy distintos como la agricultura, la pesca, el desarrollo económico o la formación profesional que tienen una traducción en el reparto de competencias realizado constitucional y estatutariamente entre el Estado y las Comunidades Autónomas.

De hecho, se observa en este ámbito un primer intento de recentralización de competencias de 1986 hasta 1992 en que el Tribunal Constitucional determina los términos en que debe llevarse a cabo en España la ejecución de los fondos europeos.

La sentencia 79/1992 del Tribunal Constitucional establece el principio conforme al cual la traslación de la normativa comunitaria derivada al Derecho interno ha de seguir necesariamente los criterios constitucionales y estatutarios de reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas, criterios que no resultan alterados ni por el ingreso de España en las Comunidades Europeas ni por la promulgación de normas comunitarias, porque la cesión del ejercicio de competencias en favor de organismos comunitarios no implica que las autoridades nacionales dejen de estar sometidas, en cuanto poderes públicos, a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico.²⁹

²⁹ TC (Pleno), sentencia 79/1992, de 28 de mayo de 1992 (ponente: RODRÍGUEZ BERELJO, FJ 1) (gestión de fondos europeos agrícolas).

No obstante, esta doctrina tuvo que ser matizada a partir de 1995 y, como se advierte en la sentencia nº 173/2005 del Tribunal Constitucional, la propia interpretación del orden competencial tampoco se produce en el vacío, por lo que prestar atención a la forma en que se ha configurado una determinada institución en el Derecho comunitario puede ser no sólo útil, sino incluso obligado para aplicar correctamente sobre ella el esquema interno de distribución competencial e, incluso, para concluir que la controvertida es una cuestión que cae dentro de la esfera del Derecho comunitario y no en la del reparto interno de competencias.³⁰

Ahora bien, el régimen de gestión de fondos europeos no se clarificó plenamente hasta que, para hacer frente a las numerosísimas correcciones financieras aplicadas por la Comisión Europea, hubo de establecerse un procedimiento de derivación de responsabilidades del Estado a las Comunidades Autónomas o incluso a los Entes locales españoles.³¹

3.2. La autonomía y la independencia de organismos esenciales del sistema económico: el ejemplo de la Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia

La integración europea ha determinado una reorganización de los poderes de las autoridades nacionales, especialmente en los ámbitos económico y monetario, afectando a la propia organización de los Gobiernos nacionales. Esto es lo que ha ocurrido de manera emblemática en el caso del Banco de España.³² Pero también se ha planteado respecto de otros organismos como el encargado de aplicar la política europea de la competencia en España, la Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia (CNMC).³³

³⁰ TC (Pleno), sentencia nº 173/2005, de 23 de junio (ponente: CASAS BAAMONDE, FJ 9) (ley de seguros privados).

³¹ ORDÓÑEZ SOLÍS (2015), pp. 537-572.

³² DELZANGLES (2012), pp. 707-721. DOI 10.3917/rfap.143.0707

³³ Ley 13/1994, de 1 de junio, de Autonomía del Banco de España (BOE núm. 131, de 02/06/1994) cuyas primeras líneas del preámbulo dicen: «El Tratado de la Unión Europea, que introduce profundas modificaciones en el de la Comunidad Europea para hacer de ella una Unión Económica y Monetaria, exige que, en el ámbito de la política monetaria, se otorgue al Banco de España la autonomía que el nuevo Tratado contempla para las instituciones monetarias llamadas a integrarse en el Sistema Europeo de Bancos Centrales».

Un ejemplo particularmente significativo del efecto indirecto de la integración europea en el sistema institucional español lo representa la impugnación de la destitución de dos miembros de la antigua Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones (CMT) para constituir la actual CNMC.

El 11 de octubre de 2013 el Consejo de Ministros destituyó al presidente, Bernardo Lorenzo Almendros, y al consejero, Xabier Ormaetxea Garai, de la CMT, que habían sido nombrados también por el Gobierno el 10 de marzo de 2011. El nombramiento por seis años se había producido entonces como consecuencia de una reforma llevada a cabo por la Ley de Economía Sostenible de los organismos reguladores y de supervisión, con el fin de reforzar su independencia tanto frente al Gobierno como frente a las empresas reguladas y sometidos al control parlamentario y judicial. No obstante, en virtud de la Ley 3/2013 se creó la CNMC, que supuso la desaparición de siete organismos, incluida la CMT, y la destitución de su presidente y consejeros.

Formulado el recurso ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, este planteó una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia (C-424/15, Ormaetxea Garai y Lorenzo Almendros) con el fin de que interpretase la Directiva 2009/140/CE relativa a un marco regulador común de las redes y los servicios de comunicaciones electrónicas.³⁴ El Tribunal Supremo preguntó si el legislador español puede crear un órgano de regulación y supervisión que responda a un modelo institucional de carácter no especializado, que fusiona en un solo organismo los órganos de control en el ámbito de la energía, las telecomunicaciones y la competencia existentes hasta entonces. En definitiva y de manera concreta se planteaba si la Directiva marco de las telecomunicaciones permitía que en España la antigua CMT fuera integrada en la actual CNMC.

Con esta cuestión prejudicial el Derecho de la Unión Europea permite a los tribunales controlar no solo la actuación del Gobierno sino también los términos de una configuración de un organismo público en la medida en que pueda resultar contraria a una directiva.

³⁴ TS (Sala 3ª, Sección 3ª), auto de 3 de julio de 2015 (recurso nº 506/2013, ES:TS:2015:5896A, ponente: PERELLÓ DOMÉNECH).

3.3. Las administraciones locales después de la liberalización de la Directiva de servicios

Probablemente la Directiva de servicios haya sido la que más movilización haya producido en los legisladores y en las administraciones españolas.³⁵ De hecho, la labor legislativa, a propuesta de las administraciones, ha sido inusitadamente intensa.³⁶

Los cambios parecían revolucionarios y, desde luego, las modificaciones legislativas, especialmente en lo que se refiere a la comunicación previa y a la declaración responsable. Sin embargo, a las reformas de la Ley paraguas y de la Ley ómnibus de 2009 siguieron contrarreformas como lo evidencia en 2011 la Ley de Economía Sostenible.³⁷

Por esa razón, el régimen tributario de las haciendas locales prevé ahora que se establezcan tasas por el otorgamiento de las licencias de apertura de establecimientos, así como por la realización de la actividad de verificación del cumplimiento de los requisitos establecidos en la legislación sectorial cuando se trate de actividades no sujetas a autorización o control previo.³⁸

El caso es que diez años después de adoptada la Directiva de servicios y siete después de su precipitada incorporación, en España e incluso en la Unión Europea todo parece seguir igual que antes, especialmente si la liberalización tenía alguna consecuencia de alivio fiscal.³⁹

4. LA REVOLUCIÓN JUDICIAL Y LOS ASPECTOS ECONÓMICOS Y FISCALES

Si los tribunales españoles entraron en el siglo XX de la mano de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, en el siglo XXI lo hicieron apoyados en

³⁵ Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior (*DOUE* n.º L 376, de 27 de diciembre de 2006, p. 36).

³⁶ MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, *Informe sobre la transposición de la Directiva de servicios*, Madrid, 29 de abril de 2010, pp. 2-3; señalaba, solo por lo que se refiere a la transposición normativa y hasta abril de 2010, que en España se habían modificado 50 leyes y 118 Reales Decretos del Estado central y se habían visto sido afectadas 199 leyes, 546 decretos, 174 órdenes y 6 resoluciones de las Comunidades Autónomas.

³⁷ Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible (*BOE* núm. 55, de 05/03/2011).

³⁸ ORDÓÑEZ SOLÍS (2011), pp. 715-727.

³⁹ TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO (2016).

el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. La integración de España en la Unión Europea confiere una dimensión especial a la intervención de los jueces.

Por una parte, los jueces pueden parar la integración económica como revelan los cuestionamientos de la Unión Económica y Monetaria por el Tribunal Supremo irlandés y de manera especial por el Tribunal Constitucional alemán.

Por otra parte, la tradicional jerarquía de los tribunales, tanto ordinarios como del propio Tribunal Constitucional, se ve muy matizada por la posibilidad de acudir en vía prejudicial al Tribunal de Justicia hasta el punto de que un modesto juez de lo mercantil puede cuestionar leyes tradicionales que nadie se atrevía a tocar como la referida a la ejecución judicial hipotecaria o hacer que se tambalee el sistema económico y financiero al preguntar si, a diferencia de lo que dice el Tribunal Supremo, la nulidad de las «cláusulas suelo» tiene efectos retroactivos.

4.1. El diálogo de los jueces europeos y la Unión Económica y Monetaria

Los jueces actúan como elementos determinantes del sistema económico europeo. Hasta el punto de que en varias ocasiones el éxito de la realización de la Unión Económica y Monetaria ha estado en manos de los jueces, en particular del Tribunal de Justicia.

El Tribunal Supremo irlandés y el Tribunal Constitucional alemán han llegado a cuestionar la unión económica y monetaria ante el Tribunal de Justicia. Las respuestas del Tribunal de Justicia en las sentencias Pringle⁴⁰ y Gauweiler⁴¹ han despejado, al menos momentáneamente, las dudas.

En primer lugar, la sentencia Pringle es una respuesta a las preguntas hechas en 2012 por el Tribunal Supremo irlandés sobre la validez de un procedimiento simplificado de revisión constitucional europea en relación con el denominado Tratado MEDE (Mecanismo Europeo de Estabilidad), acordado por los Estados miembros del euro en 2012 con el fin de apoyar a los Estados en franca crisis financiera.

⁴⁰ TJUE (Pleno), sentencia de 6 de noviembre de 2012, Pringle (C-370/12, EU:C:2012:756) (Mecanismo Europeo de Estabilidad).

⁴¹ TJUE (Gran Sala), sentencia de 16 de junio de 2015, Gauweiler y otros (C-62/14, EU:C:2015:400) (prejudicial del Tribunal Constitucional alemán sobre la Unión Económica y Monetaria).

El Tribunal de Justicia rechaza que la reforma sea contraria al Derecho de la Unión y tampoco lo es la implicación en el Tratado MEDE de la Comisión Europea, del Banco Central Europeo o del propio Tribunal de Justicia ni se vulnera el principio de tutela judicial efectiva consagrado por la Carta de Derechos Fundamentales porque el Tratado MEDE no es una aplicación del Derecho de la Unión.

En este caso la colaboración del Tribunal Supremo irlandés ha sido correspondida con la eficaz y práctica interpretación suministrada por el Tribunal de Justicia que decide de manera excepcional en un tiempo muy breve.

En la sentencia Gauweiler el Tribunal de Justicia contesta la primera cuestión prejudicial planteada en 2014 por el Tribunal Constitucional alemán que se refiere a la realización de la Unión Económica y Monetaria y, más en particular, a la competencia del Banco Central Europeo para participar en un programa de adquisición de títulos de deuda pública emitidos por los Estados de la Eurozona.

Resulta patente que el Tribunal Constitucional Federal alemán no ve con buenos ojos la actuación del Banco Central Europeo en cuanto se refiere a sus decisiones sobre compra de deuda pública y a tal efecto explica que los recurrentes le piden al Tribunal alemán que «procure» la anulación de la decisión del BCE impugnada o que, al menos, impida su aplicación en cuanto se refiere al Bundesbank. De hecho, el Tribunal Constitucional alemán expresa la desconfianza inoculada por el funcionamiento de la Eurozona, especialmente como Tribunal de uno de los países más sólidos económicamente. Sin embargo y al mismo tiempo, esta mano tendida al Tribunal de Justicia es un ensayo de cooperación que en un ámbito tan sensible como el del sistema monetario europeo y, en particular, de la Eurozona tiene una gran repercusión política y económica para los ciudadanos.

Con la sentencia Gauweiler el Tribunal de Justicia contesta a partir de una delimitación del alcance de la política monetaria y de sus límites para concluir que el programa, aun cuando afecte a las políticas económicas, es en realidad una medida de la política monetaria amparada por el Tratado constitutivo. El Tribunal de Justicia sale al paso, airosamente, defendiendo que el programa forma parte de la política monetaria aun cuando pueda tener implicaciones en la política económica.

Estos dos casos revelan de una manera extraordinaria la dimensión económica que reviste la acción de los tribunales. De hecho, la cooperación entre los tribunales supremos y constitucionales de los Estados miembros y el Tribunal de Justicia serán la clave de un desarrollo apropiado de la Unión Económica y Monetaria.

4.2. El Tribunal Constitucional, el Derecho de la Unión y los aspectos económicos y fiscales

El Tribunal Constitucional ha hecho mucho por España en materia de derechos fundamentales y de descentralización. Sin embargo, su papel en la integración europea no ha sido tan brillante y es probable que se haya visto minimizado especialmente en lo que se refiere a la contribución a un diseño propio en el ámbito económico y fiscal.

El Tribunal Constitucional ha tenido en los primeros años de integración ante el Derecho de la Unión una actitud de indiferencia para terminar siendo arrollado en estos 30 años por los tribunales ordinarios y la propia integración europea.

Como ejemplo de la etapa aislacionista puede recordarse la jurisprudencia relativa a la ejecución del Derecho comunitario europeo que repetía como un verdadero mantra, durante los diez primeros años desde la adhesión, «el ingreso de España en la CEE y la consiguiente trasposición de las normas de Derecho comunitario derivado no altera las reglas constitucionales de distribución de competencias».⁴² A partir de 1995 la puntualización se hace en este sentido:

la propia interpretación del orden competencial tampoco se produce en el vacío, por lo que prestar atención a la forma en que se ha configurado una determinada institución en el Derecho comunitario “puede ser no sólo útil, sino incluso obligado para aplicar correctamente sobre ella el esquema interno de distribución competencial”.⁴³

Asimismo, el propio Tribunal Constitucional se excluía de cualquier intervención cuando subrayaba que «el Derecho comunitario europeo tiene sus pro-

⁴² TC (Pleno), sentencia nº 236/1991, de 12 de diciembre de 1991 (ponente: DÍAZ EIMIL).

⁴³ TC (Pleno), sentencia nº 173/2005, de 23 de junio de 2005 (ponente: CASAS BAAMONDE).

pios órganos de garantía, entre los cuales no se cuenta este Tribunal Constitucional». ⁴⁴ Finalmente, el Tribunal Constitucional español ya le ha preguntado por vía prejudicial al Tribunal de Justicia sobre el nivel de protección aplicable en materia de derechos fundamentales. ⁴⁵

Ahora bien, el Tribunal Constitucional no se ha esforzado por acoplar la Constitución en la Unión Europea como lo revelan los aspectos económicos y fiscales. De hecho, el propio Tribunal Constitucional lo reconoce, por ejemplo, en la sentencia nº 35/2016, al señalar la autonomía de las cuestiones de inconstitucionalidad respecto de las cuestiones prejudiciales, pero al subrayar:

tratándose de limitaciones a la libertad de empresa, la pertenencia de España a un espacio de libre circulación de personas, servicios y capitales, como es la Unión Europea, y la conformidad de la medida cuestionada con esas libertades y principios apreciada por el Tribunal de Luxemburgo, hace que esta jurisdicción constitucional deba tener muy presentes las conclusiones alcanzadas por este último en ese proceso anterior sobre la misma medida ahora sometida a nuestro control, al haber sido esa medida contrastada en ese proceso anterior con normas que en última instancia persiguen preservar el mismo interés jurídicamente protegido en el art. 38 CE. ⁴⁶

En este sentido, la atención prestada a la realización del Estado de las autonomías le ha impedido perfilar el significado de la unidad de mercado y, de hecho, ha tenido que traducirse en una Ley de garantía de la unidad de mercado que confesadamente se apoya en «la profusa jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre los principios básicos establecidos en esta Ley». ⁴⁷

En suma, es necesario que el Tribunal Constitucional cobre protagonismo en su misión de garante de la Constitución, aunque esta, ya no puede olvidarse, viene determinada de manera esencial por la Constitución económica europea.

⁴⁴ TC (Pleno), sentencia nº 28/1991, de 14 de febrero de 1991 (ponente: LEGUINA VILLA).

⁴⁵ TJUE (Gran Sala), sentencia de 26 de febrero de 2013, Melloni, C-399/11, EU:C:2013:107.

⁴⁶ TC (Pleno), sentencia nº 35/2016, de 3 de marzo de 2016 (ponente: ENRÍQUEZ SANCHO) (cuestión de inconstitucionalidad sobre el régimen de ayudas al cine). El Tribunal de Justicia había respondido la cuestión prejudicial planteada en el mismo asunto iniciado en 2004 ante el Tribunal Supremo a través de la sentencia de 5 de marzo de 2009, UTECA (C-222/07, Rec. p. I-1407, EU:C:2009:124) que no observó ninguna incompatibilidad entre la legislación española y la regulación europea.

⁴⁷ Ley 20/2013, de 9 de diciembre, de garantía de la unidad de mercado (BOE núm. 295, de 10 de diciembre de 2013).

4.3. *El Tribunal Supremo, el Derecho de la Unión y los aspectos económicos y fiscales*

Los jueces ordinarios han adquirido un protagonismo y una importancia inusitada gracias a la aplicación del Derecho de la Unión Europea y a las posibilidades que ofrece el reenvío prejudicial al Tribunal de Justicia. En esta tarea la jerarquía entre los jueces ya no es decisiva hasta el punto de que fue un juez de Barcelona el que cuestionó una legislación secular de ejecución de préstamos hipotecarios.⁴⁸

Como es bien conocido, el Tribunal Supremo español había limitado los efectos de su sentencia del 9 de mayo de 2013 que anulaba por abusivas las cláusulas suelo.⁴⁹ Sin embargo, un Juzgado mercantil de Granada y la Audiencia Provincial de Alicante cuestionaron esta limitación ante el Tribunal de Justicia.⁵⁰ De hecho, el propio Tribunal Supremo español, teniendo en cuenta que se iba a celebrar la vista del reenvío prejudicial en Luxemburgo y en un meritorio ejercicio de pundonor, suspendió en abril de 2016 la tramitación de un recurso de casación referido precisamente a la devolución de los intereses por las entidades bancarias como consecuencia de la anulación de las cláusulas suelo.⁵¹

En suma, hace 30 años el Tribunal Supremo era un órgano muy envejecido y bastante cansado. Sin embargo, ha cobrado una nueva vida, se ha renovado, se ha contagiado de entusiasmo y ha empezado a dar la batalla en muchos ámbitos, incluido el europeo.

⁴⁸ TJUE sentencia de 14 de marzo de 2013, *Aziz / Catalunya Caixa* (C-415/11, EU:C:2013:164).

⁴⁹ TS (Sala 1ª), sentencia de 9 de mayo de 2013 (carácter abusivo de las cláusulas suelo) (recurso nº 485/2012, ES:TS:2013:1916, ponente: GIMENO-BAYÓN COBOS) donde se señala: «Procede declarar la irretroactividad de la presente sentencia, de tal forma que la nulidad de las cláusulas no afectará a las situaciones definitivamente decididas por resoluciones judiciales con fuerza de cosa juzgada ni a los pagos ya efectuados en la fecha de publicación de esta sentencia» (FJ 294).

⁵⁰ Cuestiones planteadas por el Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Granada y la Audiencia Provincial de Alicante (C-154/15, C-307/15 y C-308/15, Gutiérrez Naranjo, Palacios Martínez y Banco Popular Español).

⁵¹ El Tribunal Supremo (Sala 1ª), en virtud del auto de 12 de abril de 2016 (recurso nº 2367/2014, ES:TS:2016:2927A, ponente: SARAZA JIMENA), decide suspender la tramitación del recurso de casación «hasta la resolución de la cuestión prejudicial planteada ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (C-154/15)».

5. CONCLUSIÓN

En estos treinta años de integración europea se ha producido una constante transformación de las estructuras económicas y fiscales de España. Incluso en tiempos de crisis los resultados no podían imaginarse mejores: en lo material, económico y fiscal, pero también en lo inmaterial, en libertades y en derechos. En suma, en autonomía, solidaridad e integración.

Los aspectos económicos y fiscales han sido esenciales para la integración europea; una integración inicial y fundamentalmente económica que, no puede olvidarse, también ha contribuido a modelar el alma de Europa. Si no se hubiese empezado con la libre circulación de mercancías y de trabajadores, con la armonización del IVA o incluso con la moneda única, difícilmente se habría construido un imperfecto pero presentable espacio europeo de libertad, seguridad y justicia.

Es cierto que la participación de España en Europa ha supuesto un reacomodo de los poderes públicos y una adaptación de las empresas pero también se ha hecho más necesario que nunca un equilibrio y un control entre todos ellos.

El legislador cada vez está más limitado y por tanto necesita actuar cooperativamente. Las limitaciones son de gran intensidad hasta el punto de que son visibles los cambios del Código penal provocados por las Directivas europeas. Ante de estar España en Europa la legislación más adelantada, por ejemplo, en materia de libre competencia, medio ambiente o protección de los consumidores, se elaboraba pensando en los desarrollos de la Comunidad Económica Europea. Durante los últimos 30 años nuestra legislación ha consistido en una auténtica adaptación a las exigencias europeas, inicialmente en el ámbito exclusivamente económico, para hacer efectivas las libertades económicas fundamentales, pero ya en los últimos años para hacer efectivo el espacio europeo de libertad, seguridad y justicia. En el futuro, los Parlamentos nacionales y regionales deberán participar más decididamente en los asuntos europeos porque, de otro modo, irán a remolque de la legislación y de las decisiones que se adopten en la Unión Europea.

Las administraciones se han visto muy afectadas por la integración europea. La descentralización a veces desbocada se ha visto convenientemente

amortiguada por la integración europea. No quiero imaginar los efectos que hubiesen tenido las fuerzas centrífugas en España si no hubiese sido por el efecto centrípeto de la integración europea. No hay duda de la transformación de las administraciones españolas como consecuencia de la integración europea. Las raquíticas administraciones de los años 70 se fueron modernizando en los años 80, cuando se hace efectiva la adhesión, y han conseguido su madurez en estos años de adaptaciones y tanto los excesos como las nuevas exigencias de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera han terminado remodelándolas convenientemente⁵². En el futuro las administraciones españolas, en sus niveles central, regional y local, serán un eje esencial a la aplicación de las políticas europeas y en la canalización de los fondos europeos.

Todo parece indicar que los jueces españoles no han cambiado, que siguen siendo los mismos. Sin embargo, nuestros tribunales se han vuelto más sensibles a los derechos, al tiempo que la sociedad exige de ellos que sean más convincentes. Las reglas son otras, la sociedad exige una mayor motivación y una mejor argumentación, los tradicionales auditorios se han vuelto más exigentes: entre los propios jueces, del superior respecto del inferior, pero también del inferior respecto del superior; las partes, están más seguras de exigir mayor atención; la sociedad es consciente de que los jueces están a su servicio y no al servicio de una justicia poética o divina. En un futuro muy próximo se habrá terminado de perfilar el espacio judicial europeo y la cooperación penal y civil serán efectivas y una respuesta natural a las necesidades del mercado y del espacio de libertad, seguridad y justicia.

Todos estos cambios se han producido gracias a una economía más sana, más competitiva y más segura. Y también Europa ayuda a que nuestro sistema fiscal sea menos asfixiante y más justo. No puede ocultarse que detrás de tanta racionalidad también se ha introducido una cierta confusión. Se ha conseguido, sin duda, una sociedad más abierta, más democrática pero también más desigual. Es posible que tantos y tan profundos cambios no nos hayan traído la felicidad pero han hecho de la sociedad europea y de la sociedad española una sociedad más capaz de responder a los desafíos del siglo XXI.

⁵² Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (BOE núm. 103, de 30/04/2012).

6. BIBLIOGRAFÍA

- DELZANGLES, H. (2012): «L'indépendance des autorités de régulation économique et financière en Espagne: l'intérêt de la clarification du droit public», *Revue française d'administration publique* 2012/3 (nº 143). DOI 10.3917/rfap.143.0707
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (2010): *Informe sobre la transposición de la Directiva de servicios*, Madrid.
- ORDÓÑEZ SOLÍS, D. (2011): «Licencias, sanciones y tasas bajo sospecha: las ordenanzas municipales y la Directiva de servicios», *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 7056.
- ORDÓÑEZ SOLÍS, D. (2015): «¿Cómo se derivan entre las Administraciones españolas las responsabilidades financieras por el incumplimiento del Derecho de la Unión Europea?», *Revista de Derecho Comunitario Europeo* nº 51.
- TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO (2016): *Informe Especial nº 5/2016: ¿Ha garantizado la Comisión la aplicación eficaz de la Directiva de servicios?*, OPUE, Luxemburgo, 2016: en http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR16_05/SR_SERVICES_ES.pdf (consulta 25/05/2016).

Estabilidad presupuestaria y restricciones presupuestarias

Rebeca Sancho Tuero
Ayuntamiento de Gijón/Xixón

Resumen:

La regla del equilibrio presupuestario es fruto de la tendencia económica que impone la Unión Europea a los Estados miembros de la Eurozona. Su mención expresa en el texto constitucional español a través de la reforma del artículo 135 en septiembre de 2011 no era estrictamente necesaria desde el punto de vista jurídico pues su obligatoriedad venía establecida en el Tratado de Maastricht de 1992 y asegurada por la aplicación del principio de primacía del Derecho de la Unión Europea sobre los Derechos nacionales. Sin embargo, desde el punto de vista político, su inclusión en el articulado de nuestro texto constitucional fue un mensaje de compromiso al resto de socios europeos ante la amenaza del «rescate» que ya se estaba practicando en otros Estados miembros desde 2010. La inserción de este principio en las constituciones nacionales fue, posteriormente, recomendada en el tratado intergubernamental denominado «Pacto Fiscal Europeo» (Fiscal Compact) de marzo de 2012. Al final se analiza un supuesto concreto en una Administración local.

Abstract:

The balanced budget rule is the result of the economic trend that the European Union imposes to the Eurozone Members States. The express reference in the Spanish Constitution through the reform of its article 135 in September 2011 was not strictly required from the legal point of view, given that its compulsory nature was a requirement of the Maastricht Treaty 1992 and assured by the precedence principle that guarantees the superiority of European Union law over national laws. Nevertheless, from the political point of view, its incorporation through constitutional provisions was a message of commitment to the rest of European partners facing the threat of the EU bailout implemented in other Members States since 2010. Later on, the intergovernmental agreement known as Fiscal Stability Treaty (Fiscal Compact) of March 2012 establishes that this principle should take effect in national law through provisions of binding force and permanent character, preferably constitutional. At the end, an specific case of local Authority is analyzed.

Palabras clave:

Regla del equilibrio presupuestario, artículo 135 de la Constitución española, principio de primacía, rescate, «Pacto Fiscal Europeo», regla de gasto, Corporaciones Locales.

Keywords:

Balanced budget rule, article 135 of the Spanish Constitution, precedence principle, EU bailout, Fiscal Compact, expenditure rule, local authorities.

1. INTRODUCCIÓN

«Los medios de nuestras ambiciones», así titulaba Jacques Delors el II Paquete Financiero en 1992,¹ porque nuestras ambiciones, nuestros deseos, prioridades o intereses son sinceros y auténticos en cuanto nos esforzamos por dotarlos de los medios que hagan posible su realización, ya sean humanos, materiales, económicos o de tiempo.² En el ámbito de lo público tanto los «medios» como las «ambiciones» se reflejan en el documento presupuestario, de manera que, examinando la forma en la que se han distribuido importes y conceptos, tendrían que conocerse las prioridades e incluso el signo político del gobierno que lo elabora, pues lo coherente es dedicar más recursos a aquello que se defiende, a aquello en lo que se fundamenta una postura ideológica. De ahí la consideración realizada ya en 1917 por el sociólogo austríaco GOLDSCHIED que entendía que «el presupuesto es el esqueleto del Estado despojado de todas las ideologías engañosas».³ Así las cosas, el sector público se dota de significado en función de las decisiones que se tomen sobre esos recursos y su distribución, elecciones presupuestarias que en los sistemas democráticos son adoptadas por asambleas parlamentarias y que, como éstas, cambian en el tiempo y en el espacio.

El respeto al principio de estabilidad presupuestaria ha implicado un proceso de progresivas restricciones presupuestarias del sector público. Sin embargo, la exigencia de reducciones en las finanzas públicas (*medios*) no ha sido acompañada de una paralela reducción de las aspiraciones (*ambiciones*).

Las Conclusiones de la Presidencia tras la celebración del Consejo Europeo de 23 y 24 de marzo de 2000⁴ supusieron el lanzamiento de la denominada Estrategia de Lisboa que fijó como objetivo hacer de Europa la economía basada

¹ Acuerdo interinstitucional de 29 de octubre de 1993 (DO C 331, 7.12.1993, p. 1). Este fue el lema que utilizó en 1992 el por entonces Presidente de la Comisión Europea, Jaques Delors, para denominar el II Paquete Financiero para el periodo 1992-1999, las denominadas «Perspectivas financieras» antes del Tratado de Lisboa, luego rebautizadas por este Tratado como Marco Financiero Plurianual, que forman parte de los acuerdos interinstitucionales sobre el presupuesto entre el Parlamento Europeo, el Consejo y la Comisión.

² ESTEVE PARDO (2010), p. 224, considera que la falta de medios tanto materiales como personales es una de las tres razones básicas que han llevado a la Administración a atribuir a los particulares, funciones que le son propias. Las otras dos razones son la mejora de la eficacia y la calidad de la gestión, y la falta de conocimientos y habilidades técnicas.

³ Traducción inglesa citada en BROWNLEE (2002), p. 3.

⁴ Disponible en <http://cdrportal.meh.es/Documentacion/Publico/SGPEDC/Estrategia%20de%20Lisboa.pdf>. Accedido el 21.05.2014.

en el conocimiento más competitiva y dinámica del mundo,⁵ estableciéndose el denominado «triángulo del conocimiento», cuyos vértices venían dados por la investigación, la innovación y la educación. Cinco años después no se estaban alcanzado los resultados previstos con la puesta en marcha de este proceso, e incluso se observaban indicadores de ralentización en la creación de empleo e insuficiencia de inversiones en I+D, lo que motivó el inicio de un proceso de revisión de la Estrategia de Lisboa. En el Consejo Europeo celebrado en Bruselas en marzo de 2005 se fijaron «los ejes esenciales de la reactivación»,⁶ sobre la base de las propuestas que le había dirigido la Comisión Europea.⁷

El Consejo Europeo de marzo de 2010,⁸ aprobó los principales aspectos de la nueva estrategia de la Unión Europea (UE) para el empleo y el crecimiento, denominada «Europa 2020». Esta nueva estrategia política es sucesora del Proceso de Lisboa, y se basa en las propuestas de la Comisión Europea que tomaron como punto de partida el impacto de la crisis y los retos que se plantean para el futuro.⁹

2. REDUCCIÓN DE LOS «MEDIOS»¹⁰

2.1. Causas

Históricamente, las causas de las restricciones presupuestarias han sido de distinta naturaleza, destacando las ideológicas y las económicas. En esta evolución

⁵ En el Punto 5 de las Conclusiones del Consejo Europeo de marzo 2000, se dice textualmente: «La Unión se ha fijado hoy un nuevo objetivo estratégico para la próxima década: convertirse en la economía basada en el conocimiento más competitiva y dinámica del mundo, capaz de crecer económicamente de manera sostenible con más y mejores empleos y con mayor cohesión social».

⁶ Conclusiones de la Presidencia del Consejo Europeo de primavera de Bruselas de 22 y 23 de marzo de 2005 sobre la revisión intermedia de la Estrategia de Lisboa. Disponible en http://www.consilium.europa.eu/ueDocs/cms_Data/docs/pressData/es/ec/84344.pdf.

⁷ Comunicación al Consejo Europeo de Primavera - Trabajando juntos por el crecimiento y el empleo - Relanzamiento de la estrategia de Lisboa - Comunicación del Presidente Barroso de común acuerdo con el Vicepresidente Verheugen. COM/2005/0024 final.

⁸ Conclusiones del Consejo Europeo de 25 y 26 de marzo de 2010. Disponible en http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ec/113613.pdf. Accedido el 18.08.2014.

⁹ Comunicación de la Comisión Europea «Europa 2020: Una estrategia para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador». COM/2010/2020, de 3.03.2010.

¹⁰ En referencia al lema utilizado por Jaques Delors en las Perspectivas Financieras para el periodo 1992-1999, ya señalado anteriormente.

pueden distinguirse tres momentos: durante los siglos XVIII y XIX (racionalismo) triunfó el pensamiento clásico liberal que propugna, de un lado, la reducción del papel del sector público al mínimo posible (ámbitos de la defensa y la justicia) y, de otro, la ortodoxia del libre mercado, según la cual, la respuesta a casi todos los problemas es dejar que las fuerzas de la oferta y la demanda hagan su trabajo.

Sin embargo, en el siglo XX este modelo no ofreció soluciones a los problemas que surgieron tras la Gran Depresión del 29,¹¹ y a mediados de los años 30, el economista británico KEYNES defiende¹² los efectos beneficiosos del incremento del conjunto del gasto público en la economía, llegando a considerarlo «motor del crecimiento económico», ya fuera gastando más en las funciones tradicionalmente desarrolladas por el Estado, o asumiendo nuevos gastos originados por la puesta en marcha de nuevas funciones. La teoría de KEYNES se convierte en la nueva ortodoxia: gastar más dinero público sin exigir más impuestos que respalden ese gasto, recurriendo al endeudamiento y desencadenando, de esta manera, una situación de déficit presupuestario en las arcas públicas; todo ello en la creencia de que el déficit que se generase en momentos de recesión, sería compensado con el superávit de las fases expansivas del ciclo económico.¹³ En el plano de esta corriente, también se sitúa MYRDAL cuyo pensamiento gira en torno a otro tipo de preocupaciones: el progreso humano; la igualdad de todos los hombres y de todas las naciones; la abolición de la desigualdad; la elevación del nivel de vida de todos los pueblos; la reforma de las instituciones, y la creación de una nueva teoría económica que incluya los problemas del desarrollo económico, según él, ignorados por la teoría económica clásica que ha degenerado en una teoría de producción, ignorando todos los problemas de la distribución.¹⁴

Antes de la crisis mundial de 2007-2008, otro economista, FRIEDMAN, volvía al clasicismo proclamando la necesidad de reducir el gasto y, en consecuen-

¹¹ Origen de la política intervencionista promovida por el presidente estadounidense Franklin Delano Roosevelt y bautizada con el nombre de *New Deal*.

¹² Este pensamiento está recogido en su libro *The general theory of employment, interest and money*, publicado en 1936 por Macmillan Cambridge University Press for Royal Economic Society. KEYNES (2005).

¹³ Hay que hacer notar que KEYNES también defendía el equilibrio pero en un proceso más largo plazo, que el tradicional objetivo de cumplimiento anual.

¹⁴ Citado en la reseña sobre el libro de MYRDAL, G. (1957), *Economic Theory and Underdeveloped Regions*. Gerald Duckworth & Co., publicada en *Comercio Exterior*, México, 1958, p. 115.

cia, las funciones públicas.¹⁵ Como señala KRUGMAN, «a finales del siglo XX, la economía clásica había recuperado buena parte de su anterior hegemonía»¹⁶ y los gobiernos de Margaret Thatcher (1979-1990) y Ronald Reagan (1981-1989) fueron los primeros que abogaron por el mantenimiento del equilibrio presupuestario. De hecho en 1979 se intentó una reforma constitucional en orden a consagrar el equilibrio presupuestario federal. La reforma, aunque fue aprobada por 30 Estados norteamericanos, no llegó a alcanzar el número mínimo de 34 necesario para celebrar una convención constitucional, por lo que fracasó durante la presidencia de Reagan.¹⁷ De este modo, el tercer momento de la evolución significa un regreso a los postulados que predicán la necesidad de cumplir con el principio de estabilidad presupuestaria recogido, en el ámbito de la UE, en el Tratado de Maastrich de 1992 en los términos que se verán a continuación.

Lo cierto es que después de esta crisis mundial, los países más desarrollados se han mostrado de acuerdo con la necesidad de mantener una situación de estabilidad presupuestaria en el ámbito del sector público, esto es, una situación presupuestaria en la que los gastos se equiparen o sean inferiores a los ingresos,¹⁸ una «situación de equilibrio o superávit».¹⁹

¹⁵ Decía FRIEDMAN que «los verdaderos impuestos al pueblo no son lo que usted llama impuestos, son los gastos públicos totales. Si el congreso gasta más dinero del que le entra, si el gobierno gasta todo ese dinero, ¿quién cree usted que lo está pagando? Santa Claus no lo está pagando, un hada no lo está pagando... usted y yo, como contribuyentes, lo estamos pagando indirectamente a través de la tributación oculta, y por eso el punto crucial es reducir los gastos totales del gobierno». Citado en MARTÍNEZ ÁLVAREZ, GARCÍA MARTOS Y MANJÓN VILELA (2014), p. 35. En respuesta a esta afirmación de Friedman, en 1976 el periodista Jude Wanniski escribió un artículo en el *National Observer* titulado «Taxes and a Two-Santa Theory» que defendía que en unas elecciones democráticas, si los demócratas atraen a los votantes proponiendo programas para ayudar a la gente, entonces los republicanos no pueden conseguir más votos proponiendo menos gasto. El primer Santa Claus hace referencia a los demócratas que prometen programas de ayuda a los desfavorecidos; recomendando que los republicanos asuman el papel de un segundo Santa Claus no mencionando el recorte del gasto público sino ofreciendo la opción de bajar impuestos. Disponible en <http://capitalgainsandgames.com/blog/bruce-bartlett/1701/jude-wanniski-taxes-and-two-santa-theory>. Accedido el 10.08.2014.

¹⁶ KRUGMAN, «¿Quién era Milton Friedman?». *El País*, 19.10.2008. Disponible en http://elpais.com/diario/2008/10/19/negocio/1224422070_850215.html. Accedido el 8.08.2014.

¹⁷ MEDINA GUERRERO (2012), p. 135. *Vid.* el informe presentado en 2011 ante el Congreso de los Estados Unidos en el que se ofrece una visión general sobre las distintas opciones y dificultades que presentaría la reforma de la constitución para introducir el principio de equilibrio presupuestario. SATURNO y LYNCH (2011). Disponible en <http://fas.org/sgp/crs/misc/R41907.pdf>. Accedido el 20.08.2014.

¹⁸ La estabilidad presupuestaria engloba el principio de equilibrio presupuestario pero no lo presupone necesariamente.

¹⁹ Artículo 3.2 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (BOE n.º 103, de 30.04.2012).

2.2. En la Unión Europea

En 1992 el Tratado de Maastricht fijó los denominados criterios de convergencia que debían ser cumplidos obligatoriamente por aquellos Estados miembros de la Unión que desearan formar parte del proceso de establecimiento de la moneda única europea. Estos requisitos previos a la entrada en la zona euro se cifraban en cuatro: estabilidad de precios, situación de las finanzas públicas, tipo de cambio y tipos de interés a largo plazo.²⁰ Precisamente, el segundo de los señalados se concreta en el artículo 140.1, guión segundo del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea: «las finanzas públicas deberán encontrarse en una situación sostenible, lo que quedará demostrado en caso de haberse conseguido una situación del presupuesto sin un déficit público excesivo».²¹

Con el objetivo de garantizar que los Estados miembros continuaran, también después de su entrada en la Eurozona, cumpliendo la misma disciplina fiscal que imponían estos criterios de convergencia, el Consejo Europeo celebrado en Ámsterdam el 17 de junio de 1997 adoptó la Resolución sobre el Pacto de Estabilidad y Crecimiento²² que establecía los límites del 3% y el 60% del PIB para los déficits presupuestarios y la deuda pública, respectivamente. Este Pacto se concretó en dos normas que constituyen sus dos pilares básicos: la vertiente preventiva concretada en el principio de supervisión multilateral de las situaciones presupuestarias regulado en el Reglamento (CE) n.º 1466/97²³ y que exige la presentación de programas de estabilidad por los países de la zona euro y de programas de convergencia para los que están fuera; y la vertiente disuasoria plasmada en el procedimiento de déficit excesivo establecido en el Reglamento (CE) n.º 1467/97,²⁴ que se inicia si se incumple el criterio de déficit máximo fi-

²⁰ Actualmente, se encuentra recogidos en el artículo 140 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y concretados en el Protocolo n.º 13 sobre los criterios de convergencia. Versión consolidada publicada en el DO C 83, de 30.3.2010.

²¹ El déficit público excesivo se define en el artículo 126 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y el Protocolo n.º 12 que regula el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo.

²² DO C 236 de 2.8.1997.

²³ Reglamento (CE) n.º 1466/97 del Consejo, de 7 de julio de 1997, relativo al reforzamiento de la supervisión de las situaciones presupuestarias y a la supervisión y coordinación de las políticas económicas (DO L 209 de 2.8.1997).

²⁴ Reglamento (CE) n.º 1467/97 del Consejo, de 7 de julio de 1997, relativo a la aceleración y clarificación del procedimiento de déficit excesivo (DO L 209 de 2.8.1997).

jado en el 3% del PIB. Ambos reglamentos fueron modificados en 2005²⁵ tras el proceso de revisión iniciado por el Consejo de Santa María de Feira de 2000, con el objetivo principal de fomentar «la transparencia y la responsabilidad» de los Estados miembros. Las modificaciones más recientes del Pacto de Estabilidad y Crecimiento concluyeron con la adopción de seis actos legislativos (cinco reglamentos y una directiva) que entraron en vigor el 13 de diciembre de 2011, denominada normativa *Six Pack* (en castellano «paquete de seis medidas»),²⁶ y la posterior aprobación de dos reglamentos aplicables a los Estados miembros de la eurozona, normativa *Two Pack* («paquete legislativo sobre la supervisión presupuestaria»),²⁷ que tiene como objetivo mejorar la coordinación presupuestaria en la zona euro e introduce nuevos instrumentos de supervisión y que entró en vigor el 30 de mayo de 2013.²⁸

²⁵ Reglamento (CE) n.º 1055/2005 del Consejo, de 27 de junio de 2005, por el que se modifica el Reglamento (CE) n.º 1466/97 del Consejo relativo al refuerzo de la supervisión de las situaciones presupuestarias y a la supervisión y coordinación de las políticas económicas y Reglamento (CE) n.º 1056/2005 del Consejo, de 27 de junio de 2005, por el que se modifica el Reglamento (CE) n.º 1467/97 relativo a la aceleración y clarificación del procedimiento de déficit excesivo (DO L 174, 7.7.2005).

²⁶ Reglamento (UE) n.º 1173/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre de 2011, sobre la ejecución efectiva de la supervisión presupuestaria en la zona del euro; Reglamento (UE) n.º 1174/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre de 2011, relativo a las medidas de ejecución destinadas a corregir los desequilibrios macroeconómicos excesivos en la zona del euro; Reglamento (UE) n.º 1175/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre de 2011, por el que se modifica el Reglamento (CE) n.º 1466/97 del Consejo, relativo al refuerzo de la supervisión de las situaciones presupuestarias y a la supervisión y coordinación de las políticas económicas; Reglamento (UE) n.º 1176/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre de 2011, relativo a la prevención y corrección de los desequilibrios macroeconómicos; Reglamento (UE) n.º 1177/2011 del Consejo, de 8 de noviembre de 2011, por el que se modifica el Reglamento (CE) n.º 1467/97, relativo a la aceleración y clarificación del procedimiento de déficit excesivo; y Directiva 2011/85/UE del Consejo, de 8 de noviembre de 2011, sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros (DO L 306, 23.11.2011).

²⁷ Reglamento (UE) n.º 472/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de mayo de 2013, sobre el reforzamiento de la supervisión económica y presupuestaria de los Estados miembros de la zona del euro cuya estabilidad financiera experimenta o corre el riesgo de experimentar graves dificultades y Reglamento (UE) n.º 473/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de mayo de 2013, sobre disposiciones comunes para el seguimiento y la evaluación de los proyectos de planes presupuestarios y para la corrección del déficit excesivo de los Estados miembros de la zona del euro (DO L 140 de 27.05.2013).

²⁸ En algunos documentos, la Comisión Europea utiliza el término «legislación *Six Pack*» y «legislación *Two Pack*», como traducción de la expresión en inglés *Two Pack Regulations*, aunque parece más adecuada la palabra «normativa». Un ejemplo de este uso puede verse en la Nota informativa de la Comisión de 12.03.2013: «El “Two-Pack” completa el ciclo de supervisión presupuestaria en la zona del euro y mejora la gobernanza económica». Disponible en http://ec.europa.eu/spain/pdf/memo-13-196-two-pack_es.pdf. Accedido el 21.08.2014.

En 2012 se firmó un tratado específico de naturaleza intergubernamental, denominado Pacto Fiscal Europeo²⁹ (*Fiscal Compact*), que entró en vigor el 1 de enero de 2013,³⁰ elevando el rango del compromiso de los Estados miembros al conminarles a insertar este principio en las constituciones nacionales.³¹

2.3. En España

2.3.1. Antecedentes

En 2001, durante el gobierno de José María Aznar, se aprobó la Ley General de Estabilidad Presupuestaria,³² pionera al ser España el primer país de la Unión Europea que introdujo en su ordenamiento jurídico la regla fiscal del Pacto Fiscal Europeo. Ya en el gobierno de José Luis Rodríguez Zapatero, esta Ley fue reformada en 2006³³ para suavizar el régimen de la estabilidad presupuestaria desde la perspectiva de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas,³⁴ aprobándose el Texto Refundido de la misma al año siguiente,³⁵ que fue objeto de modificación en 2010³⁶ y en 2011.³⁷ En este último año se pro-

²⁹ Tratado intergubernamental de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria, firmado en Bruselas el 2 de marzo de 2012, que entró en vigor el 1 de enero de 2013 tras la ratificación de los 25 Estados miembros, con la excepción del Reino Unido y la República Checa. En España lo hizo mediante la Ley Orgánica 3/2012, de 25 de julio (BOE n.º 178, de 26.7.2012).

³⁰ Dice el artículo 14.2 del Pacto Fiscal Europeo que «el presente Tratado entrará en vigor el 1 de enero de 2013 [...]».

³¹ El Pacto Fiscal Europeo establece que «observando que el cumplimiento de la obligación de las Partes Contratantes de transponer la “regla de equilibrio presupuestario” en sus ordenamientos jurídicos nacionales, mediante disposiciones vinculantes, permanentes y preferentemente de rango constitucional [...]».

³² Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria (BOE n.º 298, de 13.12.2001), derogada por el Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre.

³³ Ley 15/2006, de 26 de mayo, de reforma de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria (BOE n.º 126, de 27.05.2006), también derogada por el Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre.

³⁴ MEDINA GUERRERO (2012), p. 138.

³⁵ Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria (BOE n.º 313, de 31.12.2007), derogado por la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril.

³⁶ Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 (BOE n.º 311, de 23.12.2010).

³⁷ Real Decreto-ley 8/2011, de 1 de julio, de medidas de apoyo a los deudores hipotecarios, de control del gasto público y cancelación de deudas con empresas y autónomos contraídas por las entidades locales, de fomento de la actividad empresarial e impulso de la rehabilitación y de simplificación administrativa (BOE n.º 161, de 7.07.2011).

cede a reformar el artículo 135 Constitución española³⁸ que eleva a este rango el principio de estabilidad presupuestaria, e implica la consecuente aprobación de normativa de desarrollo, ahora con el rango de Leyes Orgánicas.³⁹

2.3.2. Reforma del artículo 135 de la Constitución española

El contexto en el que se produce esta reforma está caracterizado por la mencionada crisis de 2007-2008 que conlleva una situación de grave recesión en la economía española y una amenaza de intervención por parte de la Unión Europea. En efecto, resultaba preocupante que España tuviera que ser «rescatada» mediante préstamos concedidos por Banco Central Europeo, Fondo Monetario Internacional y Unión Europea, medida que ya se había llevado a cabo en otros tres Estados miembros de la Unión: Grecia,⁴⁰ Irlanda⁴¹ y Portugal,⁴² a cambio de poner en marcha obligatoriamente importantes y extraordinarias medidas de ajuste, muy impopulares (recortes en el sector público) y con ne-

³⁸ Reforma del artículo 135 de la Constitución española, de 27 de septiembre de 2011 (BOE n.º 233, de 27.11.2011).

³⁹ Según el párrafo 2º del ap. 2 del artículo 135 de nuestra Constitución: «una Ley Orgánica fijará el déficit estructural máximo permitido al Estado y a las Comunidades Autónomas, en relación con su producto interior bruto. Las Entidades Locales deberán presentar equilibrio presupuestario». Por su parte, el ap. 5 del artículo 135 CE establece que:

«Una Ley Orgánica desarrollará los principios a que se refiere este artículo, así como la participación, en los procedimientos respectivos, de los órganos de coordinación institucional entre las Administraciones Públicas en materia de política fiscal y financiera. En todo caso, regulará:

a) La distribución de los límites de déficit y de deuda entre las distintas Administraciones Públicas, los supuestos excepcionales de superación de los mismos y la forma y plazo de corrección de las desviaciones que sobre uno y otro pudieran producirse.

b) La metodología y el procedimiento para el cálculo del déficit estructural.

c) La responsabilidad de cada Administración Pública en caso de incumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria».

⁴⁰ En respuesta a la solicitud presentada el 23 de abril de 2010 se acordó la concesión de préstamos bilaterales de los países de la zona-euro por valor de 80 mil millones de euros y otros 30 mil millones de préstamos del Fondo Monetario Internacional. En el verano de 2011 se solicitó un segundo rescate y en el de 2015 el tercero.

⁴¹ Tras la solicitud presentada el 21 de noviembre de 2010 se concedió ayuda financiera en forma de préstamo que ascendió a un total de 100 billones de euros, procedentes del Fondo Europeo de Estabilidad Financiera, de la Unión Europea y del Fondo Monetario Internacional. En diciembre de 2013, Irlanda salió oficialmente del rescate del Banco Central Europeo, Fondo Monetario Internacional y Unión Europea (la comúnmente denominada, «troika»).

⁴² Solicitud presentada el 7 de abril de 2011 a la que los líderes de la zona euro dieron respuesta el 16 de mayo de 2011, aprobando oficialmente un paquete de rescate de 78 mil millones de euros.

fastas consecuencias sobre el tejido social (aumento del paro). Para evitar este escenario de intervención, España tenía que lanzar a sus socios europeos un mensaje de confianza y credibilidad, al aceptar la elevación de los márgenes establecidos por la Unión al rango constitucional.

Así pues, el marco elegido para plasmar esta declaración de intenciones fue la Constitución española mediante la reforma de su artículo 135, promulgada y sancionada el 27 de septiembre de 2011, el mismo día en el que estaba prevista la disolución de las Cortes que daban paso a una nueva cita en las urnas, fijada para el 20 de noviembre. Aunque la entrada en vigor de parte del artículo 135 se suspendió hasta 2020,⁴³ el desarrollo de este proceso de reforma constitucional está caracterizado por su extrema celeridad. Por una parte, el Pacto Fiscal Europeo exigía que la transposición de la «regla de equilibrio presupuestario» en el ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro se realizase antes del 1 de enero de 2004.⁴⁴ Por otra parte, puede entenderse que el ejecutivo español decidiera esperar al pronunciamiento del Tribunal Constitucional sobre el recurso de inconstitucionalidad presentado nueve años atrás, en 2002, por el Parlamento Catalán contra la Ley General de Estabilidad Presupuestaria,⁴⁵ por entender que atentaba contra la potestad autoorganizativa y la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, garantizadas constitucionalmente en los artículos 137 y 156 de la Constitución española, respectivamente. El recurso fue desestimado mediante Sentencia del Tribunal Constitucional 134/2011, de 20 de julio de 2011⁴⁶ lo que permitió alejar todo atisbo de duda acerca de la potestad del Estado para imponer la obligatoriedad del principio de estabilidad presupuestaria en todos los niveles territoriales (Central, Comunidades Autónomas y Entes locales), y que el cumplimiento de este principio sea coordinado por el Estado.⁴⁷

⁴³ De conformidad con el apartado 3 de la Disposición Adicional Única de la Reforma del artículo 135 de la Constitución Española, de 27 de septiembre de 2011, «los límites de déficit estructural establecidos en el 135.2 de la Constitución española entrarán en vigor a partir de 2020».

⁴⁴ Según establece el artículo 3.2 del Pacto Fiscal Europeo: «las normas establecidas en el apartado 1 se incorporarán al Derecho nacional de las Partes Contratantes a más tardar un año después de la fecha de entrada en vigor del presente Tratado mediante disposiciones que tengan fuerza vinculante y sean de carácter permanente, preferentemente de rango constitucional».

⁴⁵ Otras Comunidades Autónomas presentaron recursos de inconstitucionalidad contra la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, así el de Castilla-La Mancha fue resuelto por Sentencia del Tribunal Constitucional 187/2011, de 23 de noviembre de 2011 (BOE n.º 306, de 21.12.2011).

⁴⁶ BOE n.º 197, de 17.08.2011.

⁴⁷ DELGADO RAMOS (2013), p. 333.

En una valoración de esta segunda reforma de la Constitución española una de las críticas que más se ha esgrimido es, precisamente, la excesiva celeridad⁴⁸ del procedimiento seguido para llevarla a cabo, que no permitió reflexionar con la profundidad necesaria que exige una modificación constitucional.⁴⁹ Otras críticas tienen un sesgo más ideológico por considerar que supone «la consagración a nivel constitucional de un modelo «neoliberal»⁵⁰ quebrantando la concepción de la Constitución como «norma abierta».⁵¹ En fin, llama la atención la crítica sobre la falta de legitimidad social derivada de la au-

⁴⁸ La suspensión de esta eficacia temporal es tan dilatada que podría incluso producirse otra reforma constitucional antes de que ésta entre en vigor. MEDINA GUERRERO (2012), p. 162, habla de *legislación simbólica* «aquella en la que no coinciden los objetivos pretendidos con los queridos por el autor».

⁴⁹ El calendario de esta reforma comienza con el anuncio del presidente Rodríguez Zapatero en el Pleno del Congreso de 23 de agosto, tan solo unas horas después de haber informado al por entonces jefe del principal partido en la oposición, Mariano Rajoy, y al candidato socialista en las elecciones generales de 2011, Pérez Rubalcaba, pues Zapatero había anunciado su decisión de no presentarse como candidato a dichas elecciones. Teniendo en cuenta la fecha de publicación de la reforma en el BOE, el 27 de septiembre, se observa que fue negociada en un espacio de tiempo muy breve y, en consecuencia, con un mínimo debate político. La reforma del 135 de la Constitución se llevó a cabo siguiendo los trámites establecidos en el artículo 167 de la Constitución que exige una mayoría de tres quintos de cada una de las Cámaras, concretamente, 210 votos de un total de 350 en el caso del Congreso, y 157, de un total de 261 en el Senado. El 2 de septiembre fue aprobada por el Pleno del Congreso con los votos del PSOE, PP y Unión del Pueblo Navarro, que también se sumó al acuerdo. Entre estos tres grupos políticos sumaron 316 votos a favor y 5 en contra (Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, n.º 270, 2011, p. 19. Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados, serie B, n.º 329-1, de 26 de agosto de 2011). Por lo que se refiere a los 34 diputados que no votaron a favor de la reforma: los 5 que votaron en contra pertenecían a las formaciones políticas de Coalición Canaria, Unión, Progreso y Democracia e Izquierda Unida; y los otros 29 diputados se ausentaron de la votación. Estos últimos eran miembros de los siguientes grupos parlamentarios: Partido Nacionalista Vasco, Convergència i Unió, Izquierda Unida, Esquerra Republicana de Catalunya, Iniciativa per Catalunya Verds, Bloque Nacionalista Galego y Nafarroa Bai («Diputados de ERC, BNG, NaBai e ICV abandonan el hemiciclo antes de votar». ABC, 2.09.2012. Disponible en <http://www.abc.es/agencias/noticia.asp?noticia=912770>. Accedido el 13.08.2014). Con estas formaciones políticas la negociación fue casi inexistente, y con el único partido con el que el intento fue más insistente fue con CiU. Este intento fue realizado en parte públicamente pues antes de someter el texto de la reforma a votación, durante los 30 minutos de receso acordados por la Presidencia del Congreso, hubo un último intento de conseguir al menos la abstención de CiU mediante una negociación que tuvo lugar en el propio hemiciclo bajo la luz y los taquígrafos de la prensa que asistía a la histórica sesión. Finalmente, el día 7 de septiembre se sometió a votación de conjunto en el Pleno de Senado con el resultado de 233 a favor y 3 en contra (Diario de Sesiones del Senado, n.º 130, de 7.09.2011, p. 7774). Al día siguiente se abrió el plazo de 15 días previsto en el apartado 3 del artículo 167 CE, para presentar solicitudes de ratificación de la reforma mediante referéndum (Boletín Oficial de las Cortes Generales, n.º 329-5, de 8.09.2011). Sin embargo, no se reunió el número suficiente de solicitudes fijado en la décima parte de los miembros de cualquiera de las Cámaras. El 28 de septiembre, dos diputados presentaron un recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional por considerar inadecuado el procedimiento de urgencia y en lectura única. El recurso fue inadmitido mediante Auto del Tribunal Constitucional de 13 de enero de 2012 con tres votos particulares (BOE n.º 36, de 11.02.2012).

⁵⁰ DELGADO RAMOS (2013), p. 349.

⁵¹ MARTÍNEZ LAGO (2011), p. 17, citado en MEDINA GUERRERO (2012), p. 131.

sencia de referéndum y el consiguiente alejamiento de la sociedad de la norma fundamental. Si bien es cierto que los miembros de las Cámaras son representantes de los ciudadanos, elegidos por éstos libremente en elecciones periódicas por sufragio universal (artículo 23.1 *in fine* de la Constitución), y que los diputados y senadores que votaron a favor de la reforma superaban (en el caso del Congreso) el 90 por ciento de estos votos o casi lo hacían (en el del Senado), no deja de ser verdad que se echó de menos que los ciudadanos ejercieran su derecho a participar en los asuntos públicos directamente; derecho constitucionalmente consagrado en el artículo 23.1 de la Constitución que, sin embargo, no se consideró oportuno poner en ejercicio al existir claras sospechas de que la reforma hubiese sido rechazada en referéndum por la grave crisis económica y el hastío ciudadano con la clase política.⁵² Si bien en este caso tal exigencia no encuentra amparo en la propia Constitución, que la reserva para otras cuestiones, y a pesar de que hubiese sido deseable el refrendo de la ciudadanía para seguir la tendencia actual de incrementar su participación en todas las esferas jurídico-públicas,⁵³ considero altamente improbable que hubiera existido el apoyo ciudadano suficiente a la instauración de una medida fiscal restrictiva que supone contención del gasto público como la que estamos comentando.

En el plano de su contenido, se critica la referencia expresa al «Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea» pues este puede ser sustituido por otro tratado con distinto nombre, tal y como ha ocurrido con el Tratado de la Comunidad Económica Europea, luego Tratado de la Comunidad Europea.⁵⁴ También se critica que no se incluya una regla sobre el techo de gastos, que podría producirse en una situación económica de bonanza y que afectaría, fundamentalmente a los Entes locales, a los que se les impone el cumplimiento del principio de equilibrio presupuestario⁵⁵, superando así el principio de estabilidad presupuestaria aplicable al resto de entes territoriales (Estado y Comunidades

⁵² DELGADO RAMOS (2013), p. 346.

⁵³ Un ejemplo de esta tendencia se encuentra en el apartado IV del Preámbulo de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE n.º 236, de 2 de octubre de 2015).

⁵⁴ MEDINA GUERRERO (2012), p. 148.

⁵⁵ *Ibidem*, p. 146.

Autónomas) al exceder lo previsto en la normativa europea al imponer el déficit cero, lo que disminuye la flexibilidad presupuestaria municipal.

Más allá de la crítica por considerar que es una reforma inútil en el plano jurídico al entender que nada añade a lo que ya establecía la normativa española infraconstitucional, cabe realizar una última consideración acerca de la dudosa pertinencia de esta reforma constitucional pues, teniendo en cuenta el principio de primacía⁵⁶ del Derecho de la Unión Europea sobre los Derechos nacionales, lo que incluye el Derecho constitucional, ya desde el Tratado de Maastricht de 1992 los Estados miembros que participan en el proceso de puesta en marcha de la moneda única vienen obligados a respetar los requisitos de convergencia incluido el del déficit público.⁵⁷ El hecho es que 25 de los Estados miembros de la Unión (con la excepción de Reino Unido y la República Checa) se obligaron mediante un tratado internacional de naturaleza intergubernamental, el Pacto Fiscal Europeo, a «transponer la “regla de equilibrio presupuestario” en sus ordenamientos jurídicos nacionales, mediante disposiciones vinculantes, permanentes y preferentemente de rango constitucional». Este proceso global de reformas constitucionales ha ido repitiéndose en países signatarios del tratado intergubernamental, si bien es cierto que algunos de estos países ya habían introducido el principio de estabilidad en sus Constituciones, como es el caso de Polonia⁵⁸ y Alemania.⁵⁹ La obligatoriedad de esta regla para todos los Estados

⁵⁶ Consagrado a partir del pronunciamiento del Tribunal de Justicia en su Sentencia de 15 de julio de 1964, *Flaminio Costa contra E.N.E.L.*, asunto 6-64.

⁵⁷ Hay que recordar que dos Estados miembros de la Unión, Alemania y Francia, incumplieron la regla del déficit, y así fue determinado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su Sentencia de 13 de julio de 2004, *Comisión contra Consejo*, asunto C-27/04, sin mayores consecuencias. En DE LA CUADRASALCEDO JANINI (2004).

⁵⁸ El artículo 216.5 de la Constitución polaca de 2 de abril de 1997 establece que no será admisible la contratación de préstamos, avales y garantías financieras que dieren lugar a una deuda pública nacional superior a 3/5 del valor del PIB anual. En CANO BUESO (2011), p. 125. Citado en DELGADO RAMOS (2013), p. 334.

⁵⁹ Alemania reformó su Ley Fundamental en 2009 estableciendo una regla más rígida que la española en el sentido de que impone el cumplimiento del equilibrio presupuestario aunque autoriza al *Bund* (no a los *Länder*) a tener un déficit del 0,35% del PIB nominal (artículo 109.3.4ª frase y artículo 115.2.2º frase). En MEDINA GUERRERO (2012), p. 146. En concreto, la norma constitucional alemana establece como regla general que, a partir de 2016, el déficit presupuestario no puede ser superior al 0,35% del PIB y además, a partir de 2020, se prohíbe que los Estados federados soliciten créditos. Únicamente se permite el endeudamiento tanto del *Bund* como de los *Länder* en situaciones de emergencia previo establecimiento de plazos concretos para la devolución de los créditos. En TAJADURA TEJADA (2011), p. 22. Citado en DELGADO RAMOS (2013), p. 334.

miembros no se ve reforzada por el hecho de que algunos la hayan incluido en sus textos constitucionales.

Más allá de críticas y valoraciones, una de las consecuencias prácticas que conlleva el hecho de que el principio de estabilidad pase a formar parte del canon de constitucionalidad, se encuentra en el refuerzo de las garantías dado que, a partir de ahora, se añade un nuevo mecanismo de exigencia presupuestaria, el control de constitucionalidad. Así, en el caso de que se estime que el presupuesto incumple este principio, contrariando de esta manera lo dispuesto en la Constitución, puede acudir al Tribunal Constitucional para que éste emita el oportuno fallo en relación a su posible inconstitucionalidad.⁶⁰ Cabe dudar, sin embargo, de lo adecuado de este control jurisdiccional debido a la habitual tardanza del Tribunal Constitucional en resolver y al hecho de que sus pronunciamientos de inconstitucionalidad, a fin de proteger los intereses de terceros beneficiarios de las partidas presupuestarias, no llevan aparejados la nulidad de la disposición impugnada,⁶¹ lo que pudiera llevar quizás a la conclusión de que el artículo 135 de la Constitución española es una disposición meramente programática y con discutible aplicación real.

2.3.3. Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera de 2012

Tras las elecciones de noviembre de 2011, se inicia una nueva legislatura en la cual se aprueba la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera⁶² que deroga el Texto Refundido de la

⁶⁰ Uno de los detonantes de la reforma constitucional alemana de 2009 fue la sentencia dictada por su Tribunal Constitucional Federal de 9 de julio de 2007 (BVerfGE 119, 96) sobre el presupuesto federal de 2004 en la que el BundesVerfassungsGerichts se quejaba de que el artículo 109 de la Ley Fundamental le impedía realizar un efectivo control del cumplimiento.

⁶¹ MEDINA GUERRERO (2012), p. 161.

⁶² Esta Ley Orgánica ha sido objeto de reforma en cuatro ocasiones: Ley Orgánica 4/2012, de 28 de septiembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (BOE n.º 235, de 29.09.2012), Ley Orgánica 6/2013, de 14 de noviembre, de creación de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (BOE n.º 274, de 15.11.2013), Ley Orgánica 9/2013, de 20 de diciembre, de control de la deuda comercial en el sector público (BOE n.º 305, de 21.12.2013) y Ley Orgánica 6/2015, de 12 de junio, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas y de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (BOE n.º 141, de 13.06.2015).

Ley General de Estabilidad Presupuestaria de 2007. Esta Ley forma parte del Acuerdo Político alcanzado antes de la reforma del artículo 135 de la Constitución española al que desarrolla y además transpone a nuestro ordenamiento jurídico el Pacto Fiscal Europeo firmado en Bruselas hacía solo un mes.

El artículo 11.1 de esta Ley Orgánica establece que «ninguna Administración Pública podrá incurrir en déficit estructural, definido como déficit ajustado del ciclo, neto de medidas excepcionales y temporales».

La referencia el término «estructural»⁶³ aludiendo al déficit público que se genera a medio y largo plazo, con distintas consecuencias a las del déficit «anual», permite que el endeudamiento generado en la fase recesiva pueda ser anulado o cancelado con el superávit presupuestario de la fase de expansión. De esta forma, en la fase de desaceleración se abriría de nuevo a la aplicación de la teoría keynesiana de desarrollo políticas destinadas a reactivar la economía impulsando el gasto público al objeto de estimular el empleo y/o reduciendo impuestos.⁶⁴ Este mismo artículo 11 en sus apartados 1 y 4 permite, no obstante, que:

en caso de reformas estructurales con efectos presupuestarios a largo plazo, de acuerdo con la normativa europea, podrá alcanzarse en el conjunto de Administraciones Públicas un déficit estructural del 0,4 por ciento del Producto Interior Bruto nacional expresado en términos nominales, o el establecido en la normativa europea cuando este fuera inferior. [...] Las Corporaciones Locales deberán mantener una posición de equilibrio o superávit presupuestario.

En coherencia con lo establecido para el caso de la entrada en vigor del artículo 135 de la Constitución ya mencionado, estos límites deberán cumplirse en 2020 tal y como dispone el «periodo transitorio» de la Ley Orgánica de 2012 (Disposición Transitoria Primera).

Uno de los puntos débiles de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria de 2001 y del Texto Refundido de 2007 que la sustituía, era la ausencia de la

⁶³ Tercer apellido que se da a la estabilidad presupuestaria en una década: en 2001 fue equilibrio o superávit nominal anual y en 2006 pasa a ser equilibrio o superávit nominal a lo largo del ciclo económico. En FERNÁNDEZ LLERA (2012), «Estabilidad, sostenibilidad y gasto: triple reto político y fiscalizador», Seminario ante la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias. Disponible en <http://fiscalizacion.es/2012/04/14/estabilidad-sostenibilidad-y-gasto-publico/>.

⁶⁴ MEDINA GUERRERO (2012), p. 153.

nota característica e imprescindible que configura una regla fiscal verdaderamente eficaz pues quizá no se establecía un sistema sancionador efectivo que pudiera forzar el cumplimiento de sus compromisos por parte de las Comunidades Autónomas. El sistema sancionador se sustituía por otras formas de control y, en concreto, en caso de desequilibrio presupuestario debían elaborarse planes económico-financieros y todas las operaciones de crédito debían ser autorizadas por el Estado. En la Ley Orgánica de 2012 se establecen tres tipos de medidas dirigidas a garantizar el cumplimiento de sus disposiciones: preventivas (artículos 18 y 19), correctivas (artículos 20 a 24) y coercitivas (artículos 25 y 26). Entre estas últimas se incluye la indisponibilidad de créditos y efectuar la correspondiente retención de créditos y de conformidad con el artículo 25. 1, letra a) *in fine* de la Ley Orgánica:

cuando resulte necesario para dar cumplimiento a los compromisos de consolidación fiscal con la UE, las competencias normativas que se atribuyan a las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos pasarán a ser ejercidas por el Estado.

Dentro de las medidas coercitivas el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas podrá solicitar la constitución de «un depósito con intereses en el Banco de España equivalente al 0,2 % de su PIB nominal» que podrá pasar a convertirse en una multa coercitiva.

En lo que se refiere al reparto de responsabilidades en caso de incumplimiento de las obligaciones europeas en materia de estabilidad presupuestaria, la Ley Orgánica (artículo 8 y Disposición Adicional Segunda) repite la vaga fórmula contenida en el derogado artículo 11 Ley General de Estabilidad Presupuestaria. Así, si España es sancionada por las instituciones europeas⁶⁵ o

⁶⁵ Los Estados miembros son los responsables últimos de los incumplimientos del Derecho de la Unión, sin prejuzgar la organización territorial de cada uno. Así, el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea los señala como los únicos que ostentan legitimación pasiva en el recurso por incumplimiento. En la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con el término Estado miembro se engloba a todos los poderes constitucionales y, en caso de descentralización, a todos los niveles territoriales de los Estados (Sentencia del Tribunal de Justicia de 5 de mayo de 1970, Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de Bélgica, asunto 77-69, RJ 1970 -00237, Fundamento 15: «*attendu que les obligations découlant de l'article 95 du traité incombent aux États en tant que tels et que la responsabilité d'un État membre au regard de l'article 169 est engagée, quel que soit l'organe de l'État dont l'action ou l'inaction est à l'origine du manquement, même s'il s'agit d'une institution constitutionnellement indépendante*»).

condenadas por tribunales internacionales, las Administraciones Públicas que hayan incumplido dichas obligaciones «asumirán en la parte que les sea imputable las responsabilidades que de tal incumplimiento se hubiesen derivado» (apartado 1 de la Disposición Adicional Segunda de la Ley Orgánica). Esta fórmula se repite en otras leyes españolas⁶⁶ a pesar de que el Consejo de Estado defendía la conveniencia de aprobar una ley para la garantía del cumplimiento

Hay que recordar el litigioso caso de las denominadas «vacaciones fiscales vascas» que supusieron la imposición al Reino de España de una multa a tanto alzado de 30 millones de euros (Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de mayo de 2014, *Comisión Europea contra Reino de España*, asunto C-184/11), a pesar de que las ayudas fiscales (en forma de exención al pago del Impuesto de Sociedades durante 10 ejercicios fiscales para empresas de nueva creación y concesión de créditos fiscales del 45% del importe de las inversiones, desde 1988 y a lo largo de la década de los 90) declaradas ilegales, hubieran sido aprobadas y aplicadas por entidades territoriales autonómicas, concretamente, las Diputaciones Forales de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa.

El largo recorrido jurisdiccional hasta la imposición de esta sanción comienza en 2001 cuando la Comisión adopta una serie de Decisiones en las que ordena a España recuperar estas ayudas de Estado que declara incompatibles con el mercado interior por infracción de lo establecido en el hoy artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. En 2006 el Tribunal de Justicia declara el incumplimiento de España de la obligación impuesta por la Comisión de recuperación de estas ayudas (Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de diciembre de 2006, *Comisión Europea contra Reino de España*, asuntos acumulados C-485/03 a C-490/03), sentencia que transcurrido el plazo concedido no es ejecutada, razón por la cual el Tribunal de Justicia impone la mencionada sanción. *Vid.* PÉREZ BERNABEU (2014), pp. 29 a 34.

Paralelamente, en 2009 el Tribunal de Primera Instancia (rebautizado tras el Tratado de Lisboa con el nombre de Tribunal General) había dictado dos sentencias en las que desestimaba los recursos de anulación contra las mencionadas Decisiones de la Comisión de 2001 (Sentencias del Tribunal de Primera Instancia del 9 de septiembre de 2009, asuntos acumulados T-227/01 a T-229/01, T-265/01, T-266/01 y T-270/01, y asuntos acumulados T-230/01 a T-232/01 y T-267/01 a T-269/01), pronunciamientos contra los que se recurrió en casación y que, en 2011, fueron desestimados (Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 28 de julio de 2011, asuntos acumulados C-471/09 P a C-473/09 P y asuntos acumulados C-474/09 P a C-476/09 P). La misma suerte corrieron los recursos de anulación contra la Decisión de 2000 de la Comisión de incoar el procedimiento de investigación formal (Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 9 de septiembre de 2009, asuntos acumulados T-30/01 a T-32/01 y T-86/02 a T-88/02) también desestimados en casación (Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 9 de junio de 2011, asuntos acumulados C-465/09 P a C-470/09 P).

⁶⁶ PIÑA GARRIDO (2013), p. 189, menciona varios ejemplos: artículo 121 bis del Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Aguas (BOE n.º 176, de 24.07.2001); artículo 7 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (BOE n.º 276, de 18.11.2003.); artículo 15.2 de la Ley 56/2003, de 16 de diciembre, de Empleo (BOE n.º 301, de 17.12.2003.); Disposición Final 4ª de la Ley 17/2009, de 23 de noviembre, sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio (BOE n.º 283, de 24.11.2009), y Disposición Adicional 3ª de la Ley 41/2010, de 29 de diciembre, de protección del medio marino (BOE n.º 317, de 30.12.2010). Hay muchos más como la Disposición Adicional Primera de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible (BOE n.º 55, de 5.03.2011).

del Derecho de la Unión Europea, que regule de forma unitaria los mecanismos de prevención, reacción y repercusión,⁶⁷ entendiéndose que «el artículo 149.1.3^a de la Constitución, puesto en relación con su previo artículo 93, ofrece fundamento constitucional suficiente para la aprobación de una ley de las características indicadas» y considerando que «el procedimiento legislativo a seguir debería ser el propio de la ley ordinaria, dado que la materia regulada no es una de las reservadas a la ley orgánica por el artículo 81.1 de la Constitución, sin perjuicio de que, respecto de los mecanismos de repercusión de las responsabilidades económicas, no deba descartarse la utilización de la ley orgánica».⁶⁸ Precisamente, en 2013 se aprobó la regulación de los criterios y el procedimiento por incumplimiento del Derecho de la UE:

en ejercicio de la habilitación contenida en el apartado tres de la mencionada disposición adicional segunda... [y teniendo] en cuenta las recomendaciones efectuadas por el Consejo de Estado en su Informe de 15 de diciembre de 2010.⁶⁹

Aunque dicho procedimiento carece de naturaleza sancionadora, lo que pondrá en cuestión su eficacia, la virtud de esta norma es la de unificar las regulaciones sectoriales existentes «determinando su ámbito subjetivo y objetivo de aplicación, así como los mecanismos para hacer efectiva la repercusión» de las responsabilidades por incumplimiento del Derecho de la UE (artículo 1, párrafo 2.º del Real Decreto 515/2013).

3. CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO DE LA REGLA DE GASTO EN EL ÁMBITO LOCAL. EL CASO DEL AYUNTAMIENTO DE GIJÓN

La normativa sobre estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera exige el cumplimiento de tres reglas fiscales una de las cuales, junto al objetivo

⁶⁷ Informe del Consejo de Estado sobre las garantías del cumplimiento del Derecho comunitario, n.º E 2/2009, de 15.12.2010 (325 pp.).

⁶⁸ *Ibidem*, pp. 323 y 324.

⁶⁹ Preámbulo del Real Decreto 515/2013, de 5 de julio, por el que se regulan los criterios y el procedimiento para determinar y repercutir las responsabilidades por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea (BOE n.º 161, de 6 de julio de 2013).

estabilidad y al objetivo deuda, es la denominada regla de gasto. Esta coincide con la establecida en la normativa europea en su cálculo y en la finalidad perseguida, aunque se diferencia de ella en el distinto ámbito de aplicación, en el momento en el que resulta exigible y en las consecuencias derivadas de su incumplimiento. Está regulada en la Ley Orgánica 2/2012 y tiene como objetivo «garantizar la sostenibilidad de las cuentas públicas de manera que el crecimiento del gasto de las Administraciones Públicas venga limitado por la capacidad de financiarlo con ingresos estables y sostenidos en el tiempo».⁷⁰ Fue aplicada por primera vez en el ejercicio de 2013 y supone que «el gasto de las Administraciones Públicas no podrá aumentar por encima de la tasa de crecimiento de referencia del Producto Interior Bruto»⁷¹ (Preámbulo de la Ley Orgánica 2/2012). *A sensu contrario*, su «gasto público solo podrá incrementarse anualmente como máximo de acuerdo con el crecimiento medio nominal del PIB», lo que implica una limitación cuantitativa del «crecimiento anual de los gastos en que puede incurrir cada entidad pública».⁷² Hay que precisar que el gasto al que hace referencia el artículo 12.2 de la Ley Orgánica 2/2012 y sobre el que se aplica la regla, no es la totalidad del gasto público sino el denominado «gasto computable», entendiendo por tal:

los empleos no financieros definidos en términos del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales, excluidos los intereses de la deuda, el gasto no discrecional en prestaciones por desempleo, la parte del gasto financiado con fondos finalistas procedentes de la Unión Europea o de otras Administraciones Públicas y las transferencias a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones Locales vinculadas a los sistemas de financiación.

Por su parte, el límite de gasto no financiero o «techo de gasto» determina el gasto presupuestario que permite el cumplimiento del objetivo de estabilidad y se calcula una vez estimados los ingresos del ejercicio concreto, excluyendo

⁷⁰ Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF) (2015), «La Regla de Gasto y la sostenibilidad de las finanzas públicas», Madrid, p. 2.

⁷¹ Según el artículo 12.3 de la Ley Orgánica 2/2012, «corresponde al Ministerio de Economía y Competitividad calcular la tasa de referencia de crecimiento del Producto Interior Bruto de medio plazo de la economía española, de acuerdo con la metodología utilizada por la Comisión Europea en aplicación de su normativa. [...] Será la referencia a tener en cuenta por la Administración Central y cada una de las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales en la elaboración de sus respectivos presupuestos».

⁷² BELLOD REDONDO (2011), pp. 97 y 99.

«las transferencias vinculadas a los sistemas de financiación de Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales» (artículo 30.1, párrafo 1.º de la Ley Orgánica 2/2012). Este límite de gasto no financiero debe aprobarse de forma que pueda ser tenido en cuenta de cara a la elaboración del presupuesto del ejercicio siguiente.

En este contexto normativo, a finales del mes de mayo de 2016 un informe de la Intervención general municipal constata que el presupuesto del Ayuntamiento de Gijón correspondiente al ejercicio de 2015 ha incumplido la regla de gasto al superar el techo de gasto fijado por el Gobierno central en el límite del 1,3%,⁷³ presentando un desajuste que se cifraba en algo más de un millón de euros en un presupuesto de unos 300 millones.⁷⁴ Se quiso justificar este incumplimiento, por una parte, en el hecho de que la baja ejecución del presupuesto del Ayuntamiento de Gijón de 2014, debido a una situación de prórroga, tuvo como consecuencia que en ese ejercicio el municipio liquidase sus cuentas con un remanente de 42 millones de euros, que en el ejercicio 2015 se elevó a 55,4 millones de euros, y dado que el nivel de ejecución del presupuesto es uno de los parámetros utilizados en el cálculo del techo de gasto. Por otra, en cambio, se encontraban las razones del incumplimiento «por el pago del 50 por ciento de la paga extra pendiente de 2012 y por un aumento de las ayudas sociales»,⁷⁵ insistiendo en el hecho de que los que se incumplían eran los presupuestos de los organismos autónomos y empresas municipales del Ayuntamiento de Gijón

⁷³ Acuerdo de Consejo de Ministros por el que se fijan los objetivos de estabilidad presupuestaria y de deuda pública para el conjunto de Administraciones Públicas y de cada uno de sus subsectores para el período 2015-2017 y el límite de gasto no financiero del Presupuesto del Estado para 2015 (Ref. 430/00004) (Boletín Oficial de las Cortes Generales, Senado, Serie D, n.º 487, de 3.07.2014), p. 25. Disponible en http://www.congreso.es/public_oficiales/L10/CONG/BOCG/D/BOCG-10-D-487.PDF#page=23. Accedido el 30.05.2016.

⁷⁴ «El exceso del gasto...», *El Comercio*, 27.05.2016. Disponible en <http://www.elcomercio.es/gijon/201605/27/exceso-gasto-millones-lleva-20160527004034-v.html>, «El Principado tutelará las cuentas de Gijón...», *La Nueva España*, 27.05.2016. Disponible en <http://www.lne.es/gijon/2016/05/27/principado-tutelara-cuentas-gijon-incumplimiento/1933347.html>, «Doce años de control sobre el presupuesto local», *El Comercio*, 29.05.2016. Disponible en <http://www.elcomercio.es/gijon/201605/29/doce-anos-control-sobre-20160529003111-v.html> y «Moriyón se enreda entre números», *La Nueva España*, 29.05.2016. Disponible en <http://www.lne.es/gijon/2016/05/29/moriyon-enreda-numeros/1934219.html>. Accedidos el 30.05.2016.

⁷⁵ «El Ayuntamiento de Gijón incumplió la regla de gasto el año pasado», *ABC*, 26.05.2016. Disponible en <http://agencias.abc.es/agencias/noticia.asp?noticia=2211221>. Accedido el 30.05.2016.

que se integran en el Presupuesto General, sin que se infringiese el presupuesto municipal del Ente Local propiamente dicho.

Como medio de corrección, el artículo 20.2 de la Ley Orgánica 2/2012 establece que «todas las operaciones de endeudamiento a largo plazo de la corporación Local incumplidora, precisarán autorización del Estado o en su caso de la Comunidad Autónoma que tenga atribuida la tutela financiera». Además, la Administración Pública incumplidora tendría que elaborar, en el plazo de un mes, un plan económico-financiero que en el caso del Ayuntamiento de Gijón debería aprobarse por el Pleno y se extendería a los ejercicios 2016-2017.⁷⁶ En consecuencia, este Ente Local debería seguir cumpliendo la regla de gasto pero el crecimiento del gasto computable, en lugar de ajustarse a la tasa de referencia debería «hacerlo a la senda establecida en los correspondientes planes».⁷⁷

Sin embargo, transcurrido este plazo y antes de aprobar dicho plan, la misma Intervención corrige su informe de mayo, reconociendo la existencia de un error de cálculo al haber contabilizado «parte del gasto financiado con fondos finalistas procedentes de la Unión Europea» que, como ya se vio, la Ley Orgánica 2/2012 excluye de la aplicación de la regla de gasto. En concreto se trataba de 10 millones ingresados desde la UE en concepto de reembolso del Plan Operativo Local del Fondo Europeo de Desarrollo Regional (FEDER)⁷⁸.

⁷⁶ Ley Orgánica 2/2012 precisa el contenido que ha de abarcar el plan económico-financiero, el cual debe identificar las causas del incumplimiento, establecer las soluciones para reequilibrar las cuentas y el calendario de su aplicación (artículo 21 de la Ley Orgánica). Previo informe de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal, este plan debe presentarse en el plazo de un mes a contar desde la celebración del Pleno en el que se constate el incumplimiento (artículo 23 de la Ley Orgánica) y su supervisión corresponde al gobierno regional (Consejería de Hacienda del Principado de Asturias) al tener atribuida la competencia de tutela financiera sobre las entidades locales en virtud de lo dispuesto en el artículo 51bis del Estatuto de Autonomía del Principado de Asturias. La no presentación del plan en el plazo establecido daría lugar al establecimiento de las medidas coercitivas previstas en la misma Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y obligaría al Ayuntamiento de Gijón a la aprobación urgente de la no disponibilidad de créditos, a efectuar la correspondiente retención de créditos y, en su caso, a la constitución de un depósito de intereses en el Banco de España (artículo 25.1 de la Ley Orgánica).

⁷⁷ Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF) (2015), «La Regla de Gasto y la sostenibilidad de las finanzas públicas», Madrid, pp. 14 y 15.

⁷⁸ «El Ayuntamiento incumplió el techo de gasto...», *La Nueva España*, 6.07.2016. Disponible en <http://www.lne.es/gijon/2016/07/06/ayuntamiento-incumplio-techo-gasto-error/1952564.html> y «Un fallo contable hizo creer...», *El Comercio*, 6.07.2016. Disponible en <http://www.elcomercio.es/gijon/201607/06/fallo-contable-hizo-creer-20160706001732-v.html>. Accedido el 6.07.2016.

En este caso existió una divergencia en la interpretación del Ayuntamiento de Gijón sobre las partidas de gasto sometidas a la regla de gasto que motivó el que se llegase a la conclusión de que se había incumplido la citada regla. En la práctica, durante el mes largo en el que se debería haber estado elaborando el plan económico-financiero, se paralizaron las actividades municipales que tuvieran consecuencias presupuestarias y que estuvieran pendientes, por ejemplo, de la aprobación de remanentes. El posterior reconocimiento de que se había cometido un error de cálculo al incluir una partida excluida de la definición de «gasto computable» establecida en la Ley Orgánica 2/2012 evitó que se produjera una grave inseguridad jurídica, ya que el Ayuntamiento de Gijón hubiera quedado automáticamente bajo la tutela de la Administración del Principado de Asturias que, a su vez, debería haber esperado a que se le remitiese el plan económico-financiero en el que se incluyesen, entre otras, las causas del incumplimiento que a la sazón se cifrarían en la mencionada discrepancia interpretativa. Felizmente, nada de esto sucedió puesto que el informe explicando el error de cálculo fue suficiente para evitar tener que redactar el plan y quedar bajo tutela autonómica.

Resulta curioso que nadie se percatase del error antes de que la Intervención municipal lo reconociese, máxime cuando la implantación de políticas de transparencia de la actividad pública favorece que los datos presupuestarios del sector público cada día sean más accesibles a todas las personas,⁷⁹ de la misma forma que lo es la metodología utilizada por la Comisión Europea en aplicación de su normativa. Podría parecer que, en un momento en que España vive una campaña electoral interminable, los candidatos no se resisten a prometer reducción de impuestos e incremento del gasto público y, sabedores de que la realización de ambos compromisos es contraria a la lógica, aguardan con esperanza la existencia de una norma (y mejor si es de la UE) que les permita

⁷⁹ La Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno (BOE n.º 295, de 10 de diciembre de 2013), dedica su artículo 8 a la regulación del régimen jurídico de la «Información económica, presupuestaria y estadística», detallando en su apartado 1, letra d) que como mínimo deberá hacerse pública la información relativa a «los presupuestos, con descripción de las principales partidas presupuestarias e información actualizada y comprensible sobre su estado de ejecución y sobre el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera de las Administraciones Públicas». Esta obligación va acompañada del correspondiente régimen de «Infracciones en materia de gestión económico-presupuestaria» establecido en el artículo 28 lo que refuerza la eficacia del sistema.

justificar la imposibilidad de cumplir lo prometido durante el ejercicio de su mandato. En fin, la lección aprendida de la situación vivida en el Ayuntamiento de Gijón ha servido para que se extremen las cautelas con las que se gestionan los presupuestos en curso y se continúe haciendo de igual manera con los futuros, tomando conciencia de la importancia de evitar que se rebasen los límites que anualmente impone el Gobierno central.

4. CONCLUSIONES GENERALES

La regla del equilibrio presupuestario es fruto de la tendencia económica que impone la Unión Europea a los Estados miembros de la Eurozona. Su mención expresa en el texto constitucional español a través de la reforma del artículo 135 en septiembre de 2011 no era estrictamente necesaria desde el punto de vista jurídico pues su obligatoriedad venía establecida en el Tratado de Maastricht de 1992 y asegurada por la aplicación del principio de primacía del Derecho de la Unión Europea sobre los Derechos nacionales.

La crisis de 2007-2008 afectó al sector público europeo, incluido el español, generando desviaciones del déficit público que incumplían de forma sistemática el compromiso de estabilidad presupuestaria exigido ya desde el Tratado de Maastricht. Con el objetivo de reforzar el acatamiento de esta obligación, la UE impuso la aplicación de la regla fiscal de gasto que limita el crecimiento del gasto público utilizando una metodología que, en España, se recoge en la Ley Orgánica 2/2012.

En el supuesto analizado especialmente, referido a la aplicación de la norma general a la esfera local, a pesar de que en teoría su empleo debería resultar sencillo, la confusión del Ayuntamiento de Gijón a la hora de aplicar la regla de gasto, hace que se eche en falta que la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal informe sobre el cumplimiento de la regla de gasto de los presupuestos de las Corporaciones Locales, tarea que el artículo 17 de la Ley 2/2012 limita el ámbito de los Presupuestos de la Administración Central y de las Comunidades Autónomas.

5. BIBLIOGRAFÍA

- BELLOD REDONDO, J. F. (2011): «Techo de gasto y estabilidad presupuestaria». *Instituto de Estudios Fiscales, Presupuesto y Gasto Público*, n.º 65, pp. 97-110.
- BROWNLEE, W. E. (2002): «Reflections on the history of taxation», en BROWNLEE, W. E., *Funding the Modern American State, 1941-1995: The rise and fall of the era of easy finance*. Cambridge University Press. Reino Unido, pp. 3-36.
- DE LA QUADRA-SALCEDO JANINI, T. (2004): «La discrecionalidad política del ECOFIN en la aplicación del procedimiento por déficit excesivo. Reflexiones tras la Sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de julio de 2004». *Revista de Estudios Políticos (Nueva Época)*, n.º 126, pp. 151-176.
- DELGADO RAMOS, D. (2013): «La reciente constitucionalización de la estabilidad presupuestaria: ¿una reforma necesaria?», *Revista de Derecho Político* n.º 87, pp. 317-352.
- ESTEVE PARDO, M. L. (2010): «Financiación de las entidades privadas colaboradoras de la Administración», en GALÁN GALÁN, A. y PRIETO ROMERO, C. (directores), *El ejercicio de funciones públicas por entidades privadas colaboradoras de la Administración*. Huygens, Barcelona, pp. 223-244.
- KEYNES, J. M. (2005): *Teoría general de la ocupación, el interés y el dinero*. Fondo de Cultura Económica, Argentina (334 pp.).
- PÉREZ BERNABEU, B. (2014): «El incumplimiento de la obligación de recuperación de ayudas de Estado de carácter fiscal: análisis de la imposición a España de una multa a tanto alzado (Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de mayo de 2014, asunto C-184/11)». *Instituto de Estudios Fiscales. Crónica tributaria: Boletín de Actualidad*, n.º 3, pp. 29-34.
- PIÑA GARRIDO, L. (2013): «Recuperación de ayudas de Estado consistentes en medidas fiscales contrarias a Derecho comunitario (I)». *Instituto de Estudios Fiscales. Crónica Tributaria*, n.º 148, pp. 171-194.
- MARTÍNEZ ÁLVAREZ, J. A., GARCÍA MARTOS, D. Y MANJÓN VILELA, S. (2014): «La política fiscal y presupuestaria española: un camino a la recuperación económica». *Instituto de Estudios Fiscales. Documentos*, n.º 1, pp. 1-38.
- MEDINA GUERRERO, M. (2012): «La reforma del artículo 135 CE». *UNED. Teoría y Realidad Constitucional*, n.º 29, p. 131-164.
- MYRDAL, G. (1957): *Economic Theory and Underdeveloped Regions*. Gerald Duckworth & Co., Londres, reseña publicada en *Comercio Exterior*, México, 1958, p. 115.
- SATURNO, J. V. Y LYNCH M. S. (2011): «A Balanced Budget Constitutional Amendment: Background and Congressional Options». *Congressional Research Service*, pp. 1-45.

Élargissement de L'Union Européenne a l'est

Margarita Shivergueva
Nouvelle Université Bulgare, Sofia

Résumé:

Le 1er juillet 2013, l'Union Européenne (UE) a intégré un vingt-huitième Etat membre, la Croatie. Ce septième élargissement prolonge le mouvement d'extension de l'Union vers l'Est, entrepris au lendemain de la chute du Mur de Berlin. Première étape de ce mouvement et plus important élargissement en nombre de pays, l'élargissement de 2004 concernait dix pays. Il a été suivi trois ans plus tard en 2007 par l'entrée dans l'UE de la Bulgarie et de la Roumanie. Ces élargissements récents représentent des événements majeurs dans l'histoire contemporaine de l'Europe, redessinant les frontières de tout le continent européen.

Abstract:

On July 2013, the European Union (UE) joined the twenty-eighth Member State, Croatia. This seventh expansion extends the movement of the Union to the east, started the day after the fall of the Berlin Wall. The first stage of this movement, and the most significant expansion in number of countries, the 2004 enlargement reached to 10 countries. It was followed three years later (in 2007) by the entry of Bulgaria and Romania. These recent additions represent the biggest events in the contemporary history of Europe, redrawing the borders of the European continent.

Mots-clés:

Élargissement, intégration européenne.

Keywords:

Enlargement, European integration.

1. INTRODUCTION

Le 1er juillet 2013, alors qu'elle se trouve confrontée à une crise économique, sociale et politique, l'Union européenne (UE) a intégré un vingt-huitième Etat membre, la Croatie. Ce septième élargissement prolonge le mouvement d'extension de l'Union vers l'Est, entrepris au lendemain de la chute du Mur de Berlin. Première étape de ce mouvement et plus important élargissement en nombre de pays, l'élargissement de 2004 concernait dix pays. Il a été suivi trois ans plus tard en 2007 par l'entrée dans l'UE de la Bulgarie et de la Roumanie. Ces élargissements récents représentent des événements majeurs dans l'histoire contemporaine de l'Europe, redessinant les frontières de tout le continent européen.

Le concept d'élargissement désigne les sept vagues successives d'adhésions qu'a connues la Communauté européenne et par lesquelles neuf pays se sont tout d'abord ajoutés entre 1973 et 1995 aux six Etats fondateurs que sont l'Allemagne, la Belgique, la France, l'Italie, le Luxembourg et les Pays-Bas, puis treize pays lors de la période 2004-2013.

—1973 : Danemark, Irlande et Royaume-Uni.

—1981 : Grèce.

—1986 : Espagne et Portugal.

—1995 : Autriche, Finlande et Suède.

—2004 : Chypre, Estonie, Hongrie, Lettonie, Lituanie, Malte, Pologne, République tchèque, Slovaquie, Slovénie.

—2007 : Bulgarie et Roumanie.

—2013 : Croatie.

—2016 : La sortie de Royaume-Uni de L`UE après le référendum.

L'article 49 du traité sur l'UE, selon lequel «Tout État européen qui respecte les valeurs visées à l'article 2 et s'engage à les promouvoir peut demander à devenir membre de l'Union», forme la base juridique de toute nouvelle adhésion. Il a été complété en 1993 par les «critères de Copenhague» (Etat de droit, économie de marché, reprise de l'acquis communautaire) eux-mêmes institutionnalisés par le traité de Lisbonne.

Dès le premier élargissement, différentes conceptions se sont affrontées sur la priorité entre élargissement et approfondissement. Ces positions divergentes, aplanies lors du sommet de La Haye en 1969 dans le cadre du programme «Achèvement, approfondissement, élargissement», sont réapparues lors des élargissements de 2004 et 2007.

Pour la Commission européenne, l'approfondissement désigne

une dynamique d'intégration présente depuis le début de la construction européenne. Les Communautés européennes se sont transformées en une union entre les peuples de l'Europe qui aspire à être "sans cesse plus étroite", selon l'article 1 du Traité sur l'Union européenne.

L'approfondissement est un mouvement parallèle à celui de l'élargissement et a souvent été présenté comme un préalable à celui-ci.

Le commissaire européen à l'élargissement Olli Rehn observait en juin 2007:

En cinquante ans de construction européenne, l'Union a obtenu des résultats remarquables, grâce à la combinaison de son approfondissement politique et de son élargissement graduel. Sur les vingt dernières années, nous avons construit le marché intérieur, autorisé la libre circulation des personnes, créé l'euro, fortement renforcé notre politique étrangère et de sécurité commune et jeté les bases d'un renforcement d'une politique de sécurité intérieure, pour ne citer que les succès les plus remarquables. Or, pendant la même période, nous avons plus que doublé le nombre de nos membres, passant d'une Communauté de 12 Etats membres en 1986 à une Union à 27 en 2007. (...) C'est par la combinaison de son approfondissement interne et de ses élargissements successifs que l'Europe a pu avec succès s'adapter aux mutations passées. L'Union européenne actuelle, forte de 27 États membres et de près de 500 millions d'habitants, est beaucoup plus puissante et plus influente que la communauté économique qui regroupait, il y a un demi-siècle, six États et moins de 200 millions de personnes.

Les dirigeants de l'Union, tirant les leçons du cinquième élargissement, ont convenu en décembre 2006 dans le «consensus renouvelé sur l'élargissement» que les «critères de Copenhague» devraient être combinés avec la capacité de l'Union à assimiler de nouveaux membres, sans toutefois que cela devienne une condition préalable à l'adhésion.

Durant près de vingt ans, la transformation rapide des anciens pays socialistes d'Europe centrale et orientale (PECO) aura été à la mesure des espoirs soulevés par la chute du mur de Berlin. La profonde mutation de leurs structures économiques, perceptible notamment dans l'amélioration des niveaux de vie et soutenue par une intégration croissante dans l'espace européen, illustre un processus de convergence réelle dont les progrès, certes inégaux selon les pays, ont été encouragés par l'adhésion à l'Union européenne (UE)

La crise mondiale survenue à l'automne 2008 a cependant révélé les fragilités intrinsèques au modèle de croissance des PECO. L'abondance des financements externes, à l'origine de dettes extérieures élevées, avait en effet permis une expansion rapide du crédit et, notamment, des prêts libellés en devises. Mais, dans bien des pays, le dynamisme de la demande interne allait de pair avec des situations de surchauffe, caractérisées par des tensions inflationnistes et par d'importants déficits courants qui ne sont plus apparus comme soutenables. Les tensions mondiales sur la liquidité et les pressions induites sur le change, préjudiciables à la solvabilité des agents, ont alors mis en lumière les risques, pour ces économies, d'une forte dépendance vis-à-vis de capitaux étrangers potentiellement volatils.

Le moment nouveau dans l'histoire européenne en 2016. Les britanniques se sont exprimés par la voie du suffrage universel. Il est évident que l'expression de la volonté majoritaire des Britanniques demande le respect de tout le monde. La démocratie est la démocratie, et nous devons payer respect à la démocratie britannique et à l'expression qu'elle a choisie de se donner.

La décision du peuple britannique marque un tournant dans l'histoire de l'Europe. Le Traité de Lisbonne prévoit les procédures pour assurer la sortie ordonnée d'un État membre (article 50). Lorsque le gouvernement britannique aura activé ces procédures, les institutions européennes dans les négociations visent à clarifier les relations futures entre l'UE et le Royaume-Uni.

L'UE est en mesure d'élaborer des réponses communes aux défis qui se posent aujourd'hui, tant à l'extérieur qu'à l'intérieur de ses frontières. Dans un environnement international en mutation, l'Union européenne est plus nécessaire que jamais et constitue le seul cadre à même de fournir des réponses collectives. L'Union européenne est sévèrement mise à l'épreuve. Elle se trouve confrontée

à une série de crises dans son voisinage méridional et oriental, et se remet lentement sur la voie de la croissance économique.

2. COMMENT ÇA MARCHE UN ÉLARGISSEMENT?

Le traité sur l'Union européenne (1992-Maastricht), dans son article 49 dispose que tout Etat européen qui respecte «les principes de la liberté, de la démocratie, des droits de l'Homme et des libertés fondamentales ainsi que de l'Etat de droit, principes qui sont communs aux Etats membres» peut demander à devenir membre de l'UE et adresser sa demande au Conseil, lequel se prononce à l'unanimité après avis conforme du Parlement européen.

Pour schématiser, l'intégration européenne nécessite de respecter ce que l'on nomme l'acquis communautaire. L'acquis communautaire est constitué de l'ensemble de la législation communautaire élaborée depuis le début de la construction européenne (traités fondateurs, directive du Conseil des ministres, arrêts de la Cour européenne de justice). Il comprend globalement des critères politiques (respect des droits de l'homme, des minorités, démocratie représentative) et économiques (économie de marché fonctionnelle, concurrence instituée).

Le processus d'adhésion est long. Il comporte plusieurs étapes et des accords d'adhésion. Avant d'entrer dans l'Union européenne, les pays qui veulent devenir Etat-membre vont accepter l'orientation générale de l'Union à travers l'acquisition graduelle des conditions effectives d'insertion dans l'ensemble politique de l'Etat de droit européen, et les conditions effectives d'insertion dans l'économie de marché concurrentielle du marché commun.

La préadhésion désigne le processus mis en place pour aider les pays candidats à préparer leur adhésion future à l'Union européenne. Cette dynamique s'inscrit notamment dans les accords européens ou d'adhésion, la participation des pays concernés aux programmes et aux agences de la Communauté. Dans ce processus, il y a à la fois des évaluations, des échanges de compétences, des rapports de mi-parcours, des injonctions à agir dans tel ou tel domaine.

Il faut noter que ce long processus n'était pas le même pour les élargissements les plus vieux car l'acquis communautaire n'était pas aussi développée

qu'aujourd'hui. Pour les pays de l'Europe de l'Est et orientale, la difficulté est plus grande car il leur faut ingérer toutes ces règles qui en feront de leurs législations une authentique législation d'un Etat-membre de l'Union européenne.

2.1. L'élargissement, vecteur de la prospérité européenne

L'Union transforme les Etats membres. Elle les transforme économiquement et politiquement. Elle les associe à un processus porteur de paix et de prospérité.

Un enjeu politique et géopolitique

1) L'Union européenne, force stabilisatrice de paix.

Ce ne sont pas les objectifs économiques qui étaient primordiaux.

Bien sûr, les arguments économiques étaient importants dans les décisions d'élargissement successifs, notamment la création d'un vaste marché commun, mais l'Union européenne fonda sa disposition à l'élargissement sur des motifs politico-moraux, et de plus en plus sur des motifs de stabilité politique.

L'Union sans cesse plus étroite entre les peuples européens est un objectif porté par la paix. Personne ne doit être laissé de côté sous peine de réitérer les affrontements de la seconde guerre mondiale, sous peine de revoir les nationalismes germer sur la misère économique et l'incertitude politique. Dès lors, l'Union européenne se doit d'être un centre de gravité qui attire les pays européens dans un processus vertueux politique. En effet, le travail quotidien des institutions, les différentes dispositions de droit inscrits dans les Traités (l'acquis communautaire) sont autant de sécurités dans l'optique de maintenir et d'étendre la démocratie sur l'ensemble du continent.

Par exemple, lors de l'effondrement du bloc communiste, les dirigeants européens éprouvèrent la nécessité d'exprimer leur souhait de constituer une force de gravité politique et économique : l'Europe de l'intégration plutôt que la désintégration de l'Europe. Il fallait réunir les deux Europe, réconcilier les deux Europe, une Europe qu'on avait laissé tombé sous le joug communiste. L'Union

proposa ses instruments classiques d'intégration : ouverture du marché, dialogue politique et aide technique et financière.

2) Cercle vertueux de Prospérité économique

Deux aspects sont à prendre en compte : La géopolitique de l'Union et la dynamique des économies intégrées. Car si l'Union européenne prend une place de plus en plus importante dans l'économie mondiale, cela provient du fait que les économies qui la composent sont parties prenantes d'une géodynamique spécifique, c'est-à-dire composé d'un ensemble de règles.

Si on réalise le bilan des élargissements successifs, on s'aperçoit de l'importance de l'intégration pour des pays comme l'Espagne. En effet, l'économie espagnole a profondément bénéficié du soutien financier européen et son dynamisme actuel provient en grande partie de l'intégration européenne.

L'Elargissement, c'est avant tout une aide économique et l'intégration dans un ensemble de commerce et d'échange porteur. C'est ce qui a pu attirer des pays comme le Royaume-Uni ou la Suède et le Danemark. Ce qui a attiré l'Espagne ou le Portugal, ce qui attira les pays de l'Europe centrale et orientale, ce sont les possibilités de croissance et l'aide technique et financière qui leur permirent de relever leurs économies, d'améliorer la productivité et l'efficacité de leurs régulations économiques, de leurs administrations. En un mot, l'aide technique et financière a pour but de permettre à ces pays de rattraper le retard économique et technologique.

Tout d'abord, les pays qui deviennent Etat-membres doivent suivre les règles de la stabilité économique. Le pacte de stabilité et de croissance s'inscrit dans le contexte de la troisième phase de l'Union économique et monétaire (UEM) qui a commencé le 1er janvier 1999. Il vise à assurer que l'effort de discipline budgétaire des Etats membres se poursuivra après l'introduction de la monnaie unique. Concrètement, le pacte de stabilité et de croissance est un paquet constitué d'une surveillance des positions budgétaires et de la coordination des politiques économiques; mise en œuvre de la procédure concernant les déficits excessifs.

Ensuite, des programmes d'aide financière en direction des nouveaux adhérents ont été de trois ordres concernant les PECO (Pays d'Europe centrale et orientale):

- *Programme PHARE*: le programme PHARE (Pologne-Hongrie aide à la reconstruction économique), concerne l'aide aux pays d'Europe centrale et orientale.
- *Programme SAPARD*: Special Accession Program for Agriculture and Rural Development, consacré à l'aide en faveur de l'agriculture et du développement rural.
- *Programme ISPA*: Instrument for Structural Policies for Pre-Accession, consacré à l'aide financière.

Le Fonds européen de développement régional (FEDER), le Fonds social européen (FSE) et le Fonds de cohésion contribuent aux trois objectifs suivants : «*convergence*», «*compétitivité régionale et emploi*» et «*coopération territoriale européenne*». Le Fonds de cohésion aide les États membres dont le revenu national brut (RNB) par habitant est inférieur à 90 % de la moyenne communautaire à réduire leur retard économique et social ainsi qu'à stabiliser leur économie.

Pour la période 2007-2013, le Fonds de cohésion s'adresse à la Bulgarie, la Roumanie, Chypre, l'Estonie, la Grèce, la Hongrie, la Lettonie, la Lituanie, Malte, la Pologne, le Portugal, la République tchèque, la Slovaquie et la Slovénie. L'Espagne est éligible à titre transitoire car son RNB par habitant est inférieur à la moyenne de l'Europe des 15.

L'objectif convergence vise à améliorer les conditions de croissance et les facteurs menant à une réelle convergence pour les États membres et les régions les moins développés.. Dans l'Union à vingt-sept, cet objectif concerne quatre-vingt-quatre régions situées dans dix-sept États membres, soit cent cinquante-quatre millions d'habitants dont le PIB par habitant est inférieur à 75 % de la moyenne communautaire et, sous un régime transitoire dégressif («*passing out*»), seize autres régions comptant 16,4 millions d'habitants disposant d'un PIB à peine supérieur au seuil en raison de l'effet statistique de l'Union européenne élargie. Les sommes allouées à l'objectif s'élèvent à 282,8 milliards d'euro, soit 81,5 % du montant total.

L'objectif compétitivité régionale et emploi entend contribuer à renforcer la compétitivité et l'attractivité des régions ainsi que l'emploi, en anticipant les

changements économiques et sociaux. L`objectif s'inscrit dans le cadre d'une double approche:

- d'une part, aider les régions à anticiper et à promouvoir les changements économiques par l'innovation et la promotion de la société de la connaissance, l'esprit d'entreprise, la protection de l'environnement et l'amélioration de l'accessibilité à l'emploi;
- d'autre part, accroître le nombre et la qualité des emplois en adaptant la main-d'oeuvre aux évolutions économiques et en investissant dans les ressources humaines.

L'objectif coopération territoriale européenne vise à renforcer la coopération aux niveaux transfrontalier, transnational et interrégional. Il complète l'action des deux précédents objectifs puisque les régions éligibles le sont aussi au titre de la *convergence* et de la *compétitivité régionale et de l'emploi*.

Ces élargissements sont bénéfiques pour les investisseurs et les industriels, car ils ouvrent de nouveaux marchés avec la sécurité d'avoir les mêmes règles communautaires, notamment s'agissant de la protection des consommateurs ou du droit de la concurrence. Par ailleurs, ces élargissements favorisent l'Europe de la mobilité des jeunes, des échanges et de la connaissance, avec plus de facilités pour étudier dans tous les pays de l'UE et pour valider ses qualifications universitaires ou professionnelles. Enfin, les prochains élargissements prévus, concernant les pays des Balkans occidentaux, renforceront ces effets bénéfiques et étendront leur portée sur tout le continent européen

3. PROBLÈMES ET ENJEUX DE L'ÉLARGISSEMENT DE L'EUROPE

Les problèmes de l'élargissement se sont posés dès les premières adhésions car ce processus induit un nombre important de réglementations et d'ajustements aussi bien économiques que politiques. La question globale de l'Elargissement est de ses conséquences peut être appréhendé à partir des deux couples centraux pour penser l'intégration: élargissement/ approfondissement et

Unité/diversité. Dans le premier cas, on peut se demander si l'élargissement ne nuit pas à l'approfondissement dans la mesure où l'union sans cesse plus étroite devient plus difficile au fur et à mesure que le nombre s'élargit. Par ailleurs, l'histoire de ces pays est bien différente et leurs traditions politiques n'est pas celle de l'occident. Bien qu'ils se rapprochent des standards de l'Union, beaucoup de chemin reste à faire pour qu'ils intègrent les us et coutumes de l'Union.

La question de l'unité et de la diversité est liée au problème des conséquences de l'élargissement sur l'approfondissement de l'Union européenne. Comment gérer la diversité, la pluralité intrinsèque aussi bien culturelle, sociale qu'économique afin de donner une cohésion voire une identité à l'Europe?

3.1. Le coût budgétaire

L'élargissement aux PECO implique un effort financier conséquent de la part des pays membres. En effet, c'est le premier élargissement destiné à des pays aussi en retards sur le plan économiques. Ce dernier n'est pas simplement une question d'ajustement provisoire de leurs budgets ou la surveillance de l'inflation, il concerne les infrastructures productives industrielle ou financière, les pratiques économiques et sociales. Le retard technologique et économique produit un fossé entre l'Europe de l'Ouest et l'Europe de l'Est. Il est nécessaire de ne pas omettre d'anticiper les changements dans leurs implications sociales pour opérer un développement graduel et contrôlé des économies de l'Europe centrale et orientale.

Plusieurs fonds sont mises en œuvre pour aider les PECO à rattraper leur retard mais le budget de l'Union, compte tenu de la conjoncture économique actuelle, est revu à la baisse. Les questions financières sont importantes car les aides aux PECO signifient qu'il ne sera plus possible de donner des aides au développement de l'Espagne et du Portugal. L'Union européenne est par ailleurs le premier donateur en aide humanitaire. Les conséquences de l'effort budgétaire se feront sentir dans d'autres secteurs des anciens Etats-membres notamment agricoles. La prochaine renégociation de la Politique Agricole Commune (PAC) promet des négociations difficiles sur un plan politique.

Lors de leurs adhésions, la question financière a été sensible car il semble que les aides financières n'étaient pas suffisantes pour aider économiquement les PECO. Un sous-financement de l'Elargissement pourrait entraîner un effet de rejet de l'Union européenne qui serait en opposition avec l'objectif d'inclure les peuples d'Europe centrale et orientale dans la communauté démocratique européenne.

La négociation sur les perspectives financières 2007-2013 a défini le degré de solidarité financière au sein de l'Union élargie. Les anciens Etats membres ont choisi de pratiquer une solidarité financière

La clé de la réussite de l'élargissement repose sur un processus de rattrapage économique des nouveaux membres, dans une perspective de gains de croissance pour l'ensemble de l'Union et d'effacement progressif des disparités entre Etats membres. Mais elle repose également sur la perspective d'un rattrapage vers le haut et non vers le bas, c'est-à-dire ne rompant pas l'équilibre entre concurrence et solidarité atteint par l'Union à quinze.

3.2. La nécessaire réforme institutionnelle

L'horizon de l'élargissement a fait prendre conscience aux Etats-membres que tout élargissement réalisé dans le cadre des institutions de l'Union pourrait faire obstacle au bon fonctionnement des institutions, ainsi qu'au développement des politiques communautaires. Afin d'éviter que le processus d'élargissement freine l'approfondissement de l'intégration européenne, l'adhésion devait être accompagnée d'une réforme des institutions et de certaines politiques de l'Union.

Le problème de la pondération des voix au sein du Conseil de l'Union (organe intergouvernementale décideur) a toujours été un des sujets les plus sensibles de la construction européenne. Le mode de vote au sein du Conseil est aussi un facteur déterminant. L'entrée de pays à forte population pose des questions en ce qui concerne la pondération. On n'élargit pas à la Pologne comme on élargit à Chypre. Des enjeux politiques subtiles (la majorité qualifiée, la question des minorités de blocage) ont entraîné des questions politiques, qui, si elles

ont trouvé une réponse temporaire avec le Traité de Nice puis, aujourd'hui, le Traité simplifié, vont sûrement resurgir. Cet enjeu est couplé aux nombres des nationaux dans la Commission européenne.

3.3. Les conséquences économiques et les risques sociaux

Les conséquences économiques de l'élargissement risquent de déséquilibrer la solidarité entre les pays-membres et de provoquer des perturbations sociales dans les anciens pays-membres. En effet, les nouveaux pays membres ont des avantages comparatifs supérieurs aux anciens Etats-membres (croissance prévisible, aide financière) et pratiquent une forte concurrence fiscale et sociale. Trop de concurrence fiscale des nouveaux membres pour attirer les investissements directs étrangers pourrait ruiner la solidarité et empêcher des investissements de long terme dans les infrastructures et la croissance européenne. C'est la question du dumping social. L'intégration européenne doit se faire par le haut et non par le bas, c'est-à-dire que les pays européens se sont engagés pour ne pas se concurrencer et procurer aux consommateurs et aux citoyens les standards de vie les plus élevés dans le monde.

L'ouverture du marché du travail, et des biens, va, à terme menacer les travailleurs de l'Europe occidentale qui ne pourront rivaliser avec les conditions salariales et sociales. La législative Bolkestein et la clause du pays d'origine a mis le feu au poudre. Il est nécessaire de s'entendre sur des règles communes afin de ne pas déstabiliser le marché commun, de favoriser les gains de productivité pour les deux parties sans préjudice. L'intégration et le développement des économies des PECO ne doit pas fragiliser les économies des anciens Etats-membres sous peine de dresser les peuples européens les uns contre les autres. Tout dépend le secteur. Certaines entreprises voient dans l'élargissement une opportunité, d'autres secteurs de l'économie française considèrent l'élargissement comme une menace.

D'autre part, d'un point de vue social, l'adhésion des dix a aggravé le vieillissement démographique de l'Union et rend encore plus nécessaire de relancer la stratégie de Lisbonne, afin que l'Union qui est la région la plus vieille du

monde réalise son ambition de devenir la région la plus compétitive du monde. Mais les démarches nationales n'ont pas suffi et une impulsion collective serait nécessaire.

4. ÉLARGISSEMENT ET NOUVELLES CONCURRENCES

Un cadre de gouvernance économique. Au plan de la stabilité macroéconomique, les critères dits de «convergence» définis par le traité de Maastricht, qui imposent la maîtrise de l'inflation, du déficit et de la dette publics, la stabilité du taux de change et la convergence des taux d'intérêt à long terme, apportent un cadre à la conduite de la politique économique. On observe cependant des différences selon les pays : ainsi l'inflation a pu être globalement contenue dans les pays ayant adopté des politiques de ciblage, grâce à une appréciation nominale de la devise.

A contrario, elle s'est envolée dans les pays ayant fait le choix d'arrimer leur devise à l'euro, les Etats baltes et la Bulgarie. On observait aussi, jusqu'en 2014, une plus forte discipline budgétaire dans les plus petits pays – non seulement ceux où elle était contrainte par la défense d'un taux de change fixe, mais aussi la République tchèque et la Slovaquie, où des déficits historiquement minimes avaient permis de cantonner la dette publique en dessous de 30% du PIB – alors que les grands pays de la zone avaient du mal à contenir leurs dépenses publiques.

L'arrivée de Douze nouveaux membres, signifie également l'entrée dans l'UE des nouveaux concurrents. La crainte que fait naître cette nouvelle concurrence provient notamment de la dotation des nouveaux venus en main d'œuvre qualifiée bon marché.

La mobilité des hommes

Quel est le risque réel d'une immigration massive de personnes qui chercheraient des salaires plus élevés et de meilleures conditions de travail chez les Quinze?

Les différentes études menées tendent à conclure à un risque réduit. On estime que l'immigration annuelle d'actifs en provenance des dix PECO devrait

s'élever dans les premières années de 70.000 à 150.000 personnes. Aujourd'hui Les tensions sur le marché du travail, présentes dans l'ensemble de la zone, ont d'ailleurs été amplifiées par des flux migratoires à destination de l'Europe de l'Ouest, souvent le Royaume-Uni ou l'Irlande. De manière surprenante, il semble que ces mouvements aient été, dans la plupart des cas, plus marqués durant les cinq années antérieures à l'entrée dans l'UE, survenue en janvier 2004, que dans celles qui ont suivi : l'amélioration de l'emploi et des revenus dans les nouveaux Etats membres élucide sans doute en partie cet apparent paradoxe. Les retours de main-d'œuvre semblent même avoir excédé les sorties en Pologne.

Par ailleurs, certains pays ont eu eux-mêmes recours à de la main-d'oeuvre étrangère, fréquemment ukrainienne ou biélorusse, afin de limiter les pressions induites par l'émigration sur leur marché du travail, de sorte que la République tchèque, la Hongrie, la Slovénie et la Slovaquie ont enregistré des flux migratoires nets positifs entre 2004 et 2009. Bien qu'inachevé, le rattrapage des PECO révèle donc leur dynamisme au long de cette période de transition. Plus profondément, c'est une véritable positifs entre mutation de leur paysage économique qui a été à l'oeuvre.. Les projections prévoient qu'en 2030, la population originaire des dix PECO, auxquels s'ajouteront la Bulgarie et la Roumanie, devrait représenter environ 4 millions de personnes, soit 1,1% de la population de l'UE-15.

La mobilité des marchandises

L'intégration des nouveaux venus dans les échanges européens est déjà réalisée. Tous les PECO, à l'exception de la Pologne ont un taux d'ouverture (exportations + importations / PIB) largement supérieur à la moyenne de l'UE-15. Après la chute du mur de Berlin, les PECO ont très vite réorienté leurs échanges vers l'UE-15. Aujourd'hui entre la moitié et les trois quarts de leurs exportations vont vers l'UE et entre la moitié et les deux tiers de leurs importations proviennent de l'UE-15. L'intégration des nouveaux adhérents dans les flux commerciaux européens est confirmée par le renforcement progressif de la synchronisation des cycles économiques avec ceux de l'UE et en particulier avec ceux de l'Allemagne. Bien que les échanges réalisés par l'UE avec les PECO aient fortement augmenté, ils ne tiennent encore qu'une place relativement faible dans les échanges exté-

rieurs de l'UE-15. Par contre, pour l'Allemagne, qui est le pays européen qui échange le plus avec les PECO, les échanges avec ces derniers ont augmenté fortement, et représentent aujourd'hui 10 % de ses échanges extérieurs. Les importations de l'UE-15 de biens intensifs en travail en provenance des PECO vont continuer à augmenter. Mais parallèlement à cette hausse, les exportations de biens intensifs en capital et en technologie en direction des PECO vont également augmenter, de sorte que l'impact sur la balance commerciale des Quinze n'est pas négatif. D'ailleurs, la balance commerciale des Quinze à l'égard des Dix est excédentaire depuis le début des années 2007. Les études menées montrent que l'élargissement a des effets globalement positifs – liés essentiellement aux gains tirés de l'élargissement du marché-, mais que pour certaines régions de l'UE (certaines régions frontalières), certains secteurs (notamment le secteur agricole), et certaines activités à faible niveau de qualification, la pression concurrentielle se renforcera. Les entreprises et secteurs de l'UE-15 pour lesquels la compétitivité repose sur des éléments « hors- prix », à savoir la capacité d'innovation, la différenciation des produits et la qualité, sont peu touchés par l'élargissement.

La mobilité des firmes

L'intégration des PECO dans l'UE n'est pas seulement réalisée en aval, au niveau des échanges de biens et services, mais l'est également en amont au niveau de la production. Les firmes européennes, qui sont d'ores et déjà très présentes dans l'espace central-européen, ont inséré les filiales implantées dans les PECO dans leurs réseaux productifs et ont réorganisé la production dans un ensemble de secteurs sur une échelle européenne élargie. La division européenne élargie du travail concernait essentiellement, dans la première partie des années 90, le secteur de l'habillement. Aujourd'hui, elle s'articule autour du secteur du transport et de l'industrie électrique et électronique. Ces secteurs représentent près de la moitié des exportations de la République tchèque et de la Slovaquie et près de 2/3 des exportations hongroises.

L'intégration effective des marchés

Le marché unique doit s'étendre aux vingt-huit. Ce mouvement est bien amorcé pour les marchandises. Si l'on considère la part des échanges dans le

cadre de l'UE-28 par rapport aux échanges extérieurs totaux, les nouveaux membres sont en moyenne au dessus des Quinze. Mais les échanges entre les Quinze et les Douze correspondent encore davantage à une division du travail entre les pays du Centre et ceux de la Périphérie qu'à un échange croisé de produits de qualités similaires. En outre, la question des mouvements de capitaux demeure ouverte. Il reste en effet à démontrer, que les Douze ont la capacité d'affronter la liberté des mouvements des capitaux sans tensions graves sur les marchés des changes et sans risques pour la stabilité de leurs systèmes bancaires et financiers.

5. CROISSANCE ÉCONOMIQUE DE L'EUROPE CENTRALE ET ORIENTALE À LONG TERME

Il existe une abondante littérature économique qui cherche à expliquer les déterminants de croissance économique à long terme. Les capital physique, capital humain et savoir constituent les facteurs fondamentaux de la croissance. Les travaux sur la théorie de la croissance endogène ont introduit des modèles qui expliquent la croissance à long terme.

Les modèles de croissance endogène ont proposé des mécanismes par lesquels les politiques économiques et sociales peuvent affecter la croissance à long terme à travers leurs effets sur l'accumulation physique et le stock immatériel de connaissances, de capital humain, de biens publics (LUCAS, 1988); ROMER, 1987; BARRO, 1990). La politique économique et le cadre institutionnel ont l'importance pour la croissance, mais les mécanismes précis régissant les liens entre la politique économique et l'accumulation du capital, l'efficacité économique, le progrès technique et, en définitive, la croissance de la production restent très controversés. Les observations empiriques nous montrent que la croissance résulte de la conjonction de trois facteurs: le progrès technologique, censé être exogène ; un processus de convergence vers le sentier de production par habitant à l'état d'équilibre; les modifications du niveau de l'état d'équilibre qui peuvent découler des changements de la politique économique et du cadre institutionnel, de la variation du taux d'investissement et de l'évolution démographique.

La transition dans le contexte de mondialisation et l'élargissement ont induit des changements cruciaux dans beaucoup de sphères de la vie économique et sociale de Pays de l'Europe centrale et Orientale (PECO) - géopolitiques, économique, social, régional. Les effets de croissance sont considérables sur l'économie des Etats des nouveaux membres. Il faut mettre l'accent sur la spécificité de quatre pays d'Europe centrale – la Hongrie, République Tchèque, Slovaquie et Pologne. Les économies des ces pays partagent de nombreuses caractéristiques. Le régime du commerce extérieur est libre grâce a l'ouverture sur l'Union européenne. La proximité géographique joue un rôle clé dans la détermination des flux commerciaux. La stabilité financière et économique a été établie dans les années 90 grâce à des réformes appuyées par le FMI et la Banque Mondiale. La croissance économique s'est accélérée dans les PECO depuis 2008. L'industrie contribue au tiers du PIB et est largement ouverte aux investisseurs étrangers qui ont permis son développement. L'automobile et l'électronique sont les deux secteurs majeurs : ils représentent 30% des exportations et génèrent 15% du PIB. Investissements directs étrangers (IDE), moteur de l'intégration commerciale sont devenus le principal moteur de croissance des nouveaux membres. L'élargissement a créé une nouvelle espace de dynamisme économique et de croissance. Les investissements directs étrangers constituent un apport important de capitaux pour les économies en transition et donc un facteur qui contribue à la croissance économique.

Pour maintenir la croissance à long terme les PECO font les efforts pour encourager l'investissement étranger et bénéficier les effets positifs des «spillovers». (NEFFATI, RICHEL, 2004). En ce qui concerne des avantages offerts aux investisseurs étrangers, les pays d'Europe centrale sont entrées en compétition. On accorde des avantages fiscaux et douaniers aux exportateurs et aux investisseurs étrangers. Des avantages supplémentaires peuvent être négociés dans les secteurs prioritaires. A part les avantages que les investisseurs étrangers prenaient en considération, comme l'infrastructure économique, la localisation géographique au centre de l'Europe.

L'élargissement a créé une nouvelle dynamique pour la croissance des nouveaux membres de l'Union Européenne. Grâce aux relations commerciales de l'Europe centrale et orientale avec les pays d'Europe Occidentale, la structure

industrielle des PECO a évolué vers un schéma de spécialisation de type intra-branche. Les investissements directs étrangers ont été un facteur important qui a contribué à la croissance économique.

5.1. *Des flux financiers massifs*

L’ancrage à l’UE a, en effet, accéléré le rattrapage des PECO par d’importants transferts de ressources, essentiels au financement de l’économie, qui ont pris plusieurs formes.

—Le soutien des fonds structurels

L’Union elle-même a bien sûr contribué directement à ces transferts grâce à la politique de cohésion financée par les fonds structurels, le Fonds européen de développement régional, le Fonds social européen et le Fonds de cohésion. Les sommes qui leur sont allouées pour la période 2007-2013 représentent ainsi en moyenne 2,4% de leur PIB chaque année.

—Une forte présence des banques européennes

Les capitaux ouest-européens, misant sur le phénomène de rattrapage, ont été attirés par les perspectives d’une croissance forte, avec des dotations initiales en capital insuffisantes, qui garantissaient des rendements élevés. C’est la raison pour laquelle les banques européennes ont été de plus en plus présentes sur ces marchés, notamment les banques suédoises dans les pays baltes et les banques autrichiennes en Europe centrale, facilitant à la fois leur approfondissement et un meilleur accès aux marchés mondiaux. En 2008, les banques étrangères détenaient ainsi environ 67% des actifs bancaires en Pologne, 84% en Hongrie, 89% en Bulgarie et 96% en Slovaquie.

—Un afflux d’IDE

On a déjà mentionné l’importance de l’investissement en général dans le phénomène de rattrapage et celle des IDE en particulier pour l’évolution du tissu économique. Les IDE ont souvent pris la forme de projets *greenfield*¹⁵ au

crédit desquels il faut porter, par-delà leur pure incidence financière, des transferts de technologie vecteurs d'une amélioration de la productivité dans les PECO16, et rendus possibles en particulier par le bon niveau d'éducation général de la main-d'oeuvre. Le stock d'IDE rapporté au PIB a considérablement crû sur la période, mais dans des proportions différentes selon les pays : de 1995 à 2008, il a bondi de 2% à 96% du PIB en Bulgarie, explosant surtout au moment de l'entrée dans l'UE. Sur la même période, le stock d'IDE est ainsi passé de 27% à 60% du PIB en Hongrie, atteignant en fin de période 55% en République tchèque et 48% en Slovaquie, cependant qu'il ne dépassait pas 33% en Pologne et restait limité à 38% en Roumanie *Au total, il apparaît que le rattrapage des PECO résume un processus d'intégration commerciale, financière et institutionnelle à l'espace européen.*

6. LA BULGARIE ET LA ROUMANIE; UNE ADHESION TROP RAPIDE?

Le 1er janvier 2007, avec l'adhésion de la Bulgarie et de la Roumanie à l'Union européenne, le 5ème élargissement de l'Union européenne s'achève. Il restera dans l'histoire comme celui qui a porté les frontières de l'Europe communautaire à l'échelle continentale, réunifiant les peuples qui se retrouvent dans l'héritage culturel et politique d'une certaine réalité européenne qui avait façonné notre continent, depuis des siècles

Le traité d'adhésion à l'Union européenne de la Roumanie et de la Bulgarie a été signé à Luxembourg, le 25 avril 2005. Ces deux pays étaient alors les deux derniers pays de l'Est à retourner dans le sein de l'Europe. C'est ainsi qu'était tenue enfin une promesse, vieille de treize ans, par laquelle l'« Europe libre » annonçait à l'« Europe libérée » que ceux qui, en Europe centrale et orientale, le désiraient pourraient entrer dans l'Union européenne. On sous-entendait qu'il s'agissait d'un retour à un ordre normal et on attendait des pays candidats qu'ils adoptent les valeurs de l'Union et consentent à des efforts très importants pour rattraper le temps perdu et répondre aux critères économiques et démocratiques exigeants dont l'Union européenne se fait le porte-drapeau.

6.1. *La Roumanie*

Depuis le début de la crise, la Roumanie ne cesse de fournir des signes de son engagement à respecter les termes de l'aide promise par le FMI et de celle fournie par l'Union européenne. Bucarest a d'abord obtenu 20 milliards d'euros pour la période 2009-2011, puis à nouveau 5 milliards d'euros au prix d'une sévère cure d'austérité.

Pour ce qui concerne les fonds structurels européens, consciente que son taux d'absorption des fonds structurels est 57,4 % en 2012, mais 65,5 % en 2013), la Roumanie demande à la Commission une aide pratique pour l'aider à mieux faire dans ce domaine.

Après deux années de croissance record jusqu'à 7,5 % (2007 et 2008), puis deux années de récession et d'austérité (2009 et 2010), la Roumanie semblait avoir renoué avec la croissance en 2011 (2,5 %) et en 2014 - 4,2% . Les conséquences du ralentissement économique en Europe et de la crise de l'euro, dont le resserrement du crédit, ont terni cette embellie : 2013 est une année difficile et la croissance ne devrait pas dépasser 1,1 %. 16 % du secteur bancaire roumain est entre les mains de banques grecques et le reste dépend des banques autrichiennes : ni les unes, ni les autres ne sont prêtes à faciliter le crédit. Les salaires du secteur public sont gelés après avoir été dévalués de 25 % et les soins médicaux ont cessé d'être totalement gratuits. Une contribution sociale sur l'ensemble des revenus a été créée et la TVA a été augmentée jusqu'à 24 %. 200 000 fonctionnaires ont été licenciés. Le chômage culmine à 12 %.

L'économie roumaine est donc dans une phase d'ajustement et aussi dans une phase de convergence. Cependant, depuis trois ans que le FMI et l'Union européenne soutiennent l'économie roumaine, on voit se confirmer lentement plusieurs acquis positifs.

Tout d'abord, la dette publique roumaine, qui a doublé de 2007 à 2011, reste modeste par rapport au PIB (34,5 % du PIB) et bien en-deçà du plafond de Maastricht (60 %). Le déficit budgétaire s'est établi à 4,4 % en 2011 et devrait atteindre 2,3 % en 2015. Le taux d'inflation s'est stabilisé à 2,14 % en 2014. Quant au déficit du compte courant, il atteint 4 % du PIB en 2014 contre 13,4

% en 2007 grâce à une forte contraction du déficit commercial, lui-même dû à la chute de la demande intérieure.

Cependant, l'économie roumaine ne présente pas une structure saine et la dépense publique est jugée peu efficace selon les critères européens. Les dépenses publiques pour l'éducation, la recherche et le développement sont faibles par rapport aux moyennes européennes et ne stimulent pas suffisamment la compétitivité. D'autre part, la Roumanie fait face à deux phénomènes inquiétants: l'effondrement des investissements étrangers et la fuite des cerveaux. Enfin jusqu'en 2012, l'absence de priorités dans le domaine des infrastructures de transports a nui à la Roumanie. Aujourd'hui, la Roumanie a défini 100 projets d'investissements prioritaires disposant de leur financement, mais ce sursaut volontariste arrive tard. C'est pourquoi le bilan économique peut paraître incertain, cinq ans après l'adhésion de la Roumanie à l'Union européenne et plus de vingt ans après le retour à la démocratie et à la liberté d'entreprendre. Il est vrai que certains interlocuteurs se sont risqués à dire que les vingt premières années avaient été utilisées au partage des biens d'État qu'il fallait privatiser...

6.2. La Bulgarie

Depuis son entrée dans l'Union européenne, la Bulgarie, comme la Roumanie, a connu une première période faste jusqu'à la crise, puis une croissance modeste : 6 % de croissance en moyenne de 2002 à 2007, puis 1,7 % de 2007 à 2010. En 2010, la croissance était presque nulle, mais elle s'établit à environ 1,6 % en 2011 et 3.0% en 2015.

La Bulgarie soutient sa croissance grâce aux exportations, car la demande intérieure reste très faible. On remarque que, depuis l'entrée dans l'Union européenne, les différents gouvernements qui se sont succédé ont tous sacrifié à une gestion rigoureuse des finances publiques et jusqu'en 2009, le budget de la Bulgarie a été excédentaire; puis, sous l'effet de la crise, le déficit a atteint 4,3 % en 2009 pour revenir à 2,1 % en 2014. Il est possible de conclure que le poids de la dette publique totale (26,9 % du PIB en 2015) est supportable et même

faible par rapport à la moyenne de l'Union, ce qu'il faut porter au crédit de la Bulgarie. D'ailleurs celle-ci se flatte d'avoir adopté le modèle allemand et, effectivement, votre commission a pu mesurer que l'exemple allemand est la référence dominante, loin devant la référence russe ou française.

Cette politique constante d'ajustement a permis une correction rapide des déséquilibres antérieurs et le compte courant est désormais excédentaire (1,9 % du PIB en 2015 contre un déficit de 25 % du PIB en 2007). Tous ces indices encourageants ne font pas oublier toutefois que l'économie bulgare reste structurellement vulnérable. Si l'inflation semble maîtrisée puisqu'elle est passée de 6,5 % en 2007 à 2,8 % fin 2011 et 0,2% en 2015, le chômage reste stable 9,0 % en 2014 et 2015. On remarque, comme pour la Roumanie, une grande faiblesse des dépenses de recherche et de développement. La productivité, quant à elle, n'atteint pas les 20 % de la moyenne européenne. En matière de fonds européens, la Bulgarie a consommé 89 % de l'enveloppe qui lui a été allouée au cours de la période 2007-2013.

La politique fiscale du pays a pour objectif de rendre la Bulgarie plus attractive pour les partenariats entre les investisseurs et les entrepreneurs bulgares et étrangers, dans le but de redresser l'économie après la chute du système financier mondial. Au cœur de la fiscalité spécifique restent les impôts compétitifs.

- taux d'imposition des sociétés de 10%, 0% dans les régions à un taux de chômage élevé;
- taux d'imposition forfaitaire sur le revenu personnel de 10%;
- exonération de la TVA pendant 2 ans pour les importations de matériel pour des projets d'investissement de plus de 5 M €, qui créent au moins 50 emplois;
- Imposition des dividendes: 5% (0% pour les citoyens de l'UE)
- Possibilité d'utiliser un taux annuel d'amortissement jusqu'à 50% pour les ordinateurs, les équipements informatiques, les logiciels, etc.

Tableau 1. Principales données macroéconomique bulgare

	2015	2016	2017proj
PIB (US\$ mia)	49.0	49.4	51.4
PIB/hab (US\$)	6'832	6'927	7'259
Croissance du PIB (en % annuel)	3.0	2.3	2.3
Taux d'inflation (%)	-1.1	0.2	1.2
Taux de chômage (%)	9.2	8.6	7.9
Solde budgétaire (% PIB)	-2.9	-2.0	-1.4
Solde transactions courantes (% PIB)	2.1	1.7	0.8
Dettes publique (% PIB)	26.9	30.2	30.6

1 Sources: CIA, World Factbook.

2 SEM, 31.12.2015.

3 Sources: - IMF, World Economic Outlook Database April 2016.

7. CONCLUSION

L'intégration croissante des PECO à l'Europe, commerciale, financière, institutionnelle et politique, va dans le sens de l'histoire et ne sera pas remise en cause dans les années à venir. Encore faut-il s'interroger sur la portée de cette intégration : la division internationale des processus productifs a amené les PECO à connaître une industrialisation rapide et une spécialisation sur certains secteurs pour lesquels la concurrence de pays tiers risque de devenir croissante. Alors que la crise pourrait bien avoir atténué leur potentiel de croissance à long terme, il importe donc que les PECO relèvent les défis d'une amélioration de leurs infrastructures et d'une poursuite de la montée en gamme de leur production.

Le 5ème élargissement (2004-2007) s'inscrit dans la logique originelle de la construction européenne. Les défis qu'il implique sont à la hauteur du très grand potentiel que ce passage à l'échelle continentale offre à l'Union. Il constitue par ailleurs la preuve incontestable du succès du projet d'intégration européenne, tel qu'il a été lancé en 1950. Or, le discours opposant l'élargissement à l'approfondissement, voire accusant le dernier élargissement d'avoir dénaturé ou détruit le projet des «pères fondateurs», demeure récurrent, notamment dans certains Etats fondateurs. De leur côté, les nouveaux Etats membres voient prospérer des mouvements populistes qui font de l'Union européenne leur cible privilégiée. Pourquoi la construction européenne peine-

t-elle à tirer pleinement le profit de l'élargissement? Il est à déplorer que ce dernier ait été trop souvent perçu comme un processus à sens unique : un simple rattachement d'un Est pauvre à un Ouest prospère. Dans ce contexte, la dimension économique et technique a été très fortement privilégiée, pour ne pas dire la seule retenue, ce qui a porté un « coup dur » à l'idée même du projet européen. En effet, comment critiquer les « nouveaux » pour un manque de conviction européenne, quand les « anciens » ont abordé cette tâche historique en termes uniquement comptables?

Nous proposons trois axes que l'Union devrait suivre pour sortir de sa crise actuelle : définir ses frontières, expliciter la nature du projet européen, définir son rôle géopolitique. Ceci dit, la relance de l'Europe ne sera possible que s'il y a une évolution préalable des mentalités des citoyens européens et de leurs représentants, consistant à intégrer définitivement l'échelle de l'Europe réunifiée comme un cadre de référence naturel. Il n'y a pas de raison pour que l'Europe à 28 renonce aux ambitions originelles des « pères fondateurs », mais il est évident qu'elle devra les aborder dans un esprit nouveau, fondé sur la connaissance et la compréhension mutuelle des expériences diverses de ses peuples. En effet, la réflexion géopolitique ou économique et sociale ne peut pas se fonder uniquement sur l'expérience des peuples qui se sont retrouvés dans la partie libre de l'Europe au cours de la Guerre froide - et vice versa.

8. BIBLIOGRAPHIE

- Accompagner les mutations structurelles : Une politique industrielle pour l'Europe élargie* (2004).
- ARRATIBEL, O, FURCERI D ET R. MARTIN (2014): *Real convergence in Central and Eastern European EU member states. Which role for exchange rate volatility ?*, European Central Bank, Working Paper Series n.º 929.
- BARRO R.J. (1990): *Government spending in a simple model of endogenous growth* *Journal of Political Economy*, 98.
- BENHIMA K., HAVRYLCHYK O., (2006): *Déficits courants des PECO : comment évaluer les risques de retournement ?* La Lettre du CEPII, N.º 262, décembre.
- BLOMSTRÖM M., KOKKO A (2003): *The Economics of Foreign Direct Investment Incentives*, Working paper 168, Stockholm School of Economics, January.

- BOURRINET J. (2004): *Le pacte de stabilité et de croissance*. PUF, Paris.
- COMMISSION EUROPÉENNE (1990): *La politique industrielle dans un environnement ouvert et concurrentiel : Lignes directrices pour une approche communautaire*. Communication de la Commission au Conseil et au Parlement Européen. Bruxelles le 16 novembre 1990. COM (90) 556 final.
- COMMISSION EUROPÉENNE (2002): *La politique industrielle dans une Europe élargie*. Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen, au Comité économique et social et au Comité des régions. Bruxelles, le 11.12. 2002, COM (2002) 714 final.
- COMMISSION EUROPÉENNE (2004 a): Communication du 20 avril, [COM (2004) 274 final, Non publié au Journal officiel].
- COMMISSION EUROPÉENNE (2004 b): Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil, du 6 septembre 2004, *sur les responsabilités respectives des États membres et de la Commission dans la gestion partagée des Fonds structurels et du Fonds de cohésion. Situation actuelle et perspectives pour la nouvelle période de programmation après 2006*. [COM (2004)580 final - Non publié au Journal officiel].
- CONSEIL DE L'UNION EUROPÉENNE *Améliorer la mise en oeuvre du Pacte de Stabilité et de Croissance (2005)*: Bruxelles 21 mars 2005.
- Croissance, compétitivité, emploi - Les défis et les pistes pour entrer dans le XXIème siècle*.(1993): Livre blanc COM (93) 700, décembre.
- DUPUCH S.(2004): *Les investissements directs étrangers dans les nouveaux pays adhérents à l'Union Européenne*. Revue Région et Développement No 20.
- FAURE, F. (2010): «L'intégration des pays d'Europe centrale dans l'UEM : le plus tôt serait-il le mieux? (I)», in BNP Paribas, *Conjoncture*, septembre 2010.
- FERDINAND F, HEINZ ET WARD-WARMEDINGER, M. (2014): *Cross-border labour mobility within an enlarged EU*, European Central Bank, Occasional Paper Series n.º 52.
- FREUDENBERG M., LEMOINE F. (1999): *Les pays d'Europe centrale et orientale dans la division du travail en Europe*. Economie Internationale No 80.
- HUGON, PH. (ed.),(2002): *Les économies en développement à l'heure de la régionalisation*, Paris, Karthala.
- KAMINSKI B., NG F.(2005): *Production desintegration and integration of Central Europe into global markets*.
- LUCAS, R. E. (1988): *On the Mechanics of Economic Development*, Journal of Monetary Economics, Volume 22, Issue 1.
- MATHIEU C., STERDYNIAK H. (2005): *Pacte de stabilité: la reforme impossible* (2005). Revue de l'OFCE, n° 258, février. *Mettre en oeuvre le programme communautaire de Lisbonne : Un cadre politique pour renforcer l'industrie manufacturière de l'UE - vers une approche plus intégrée de la politique industrielle* (2005): Communication de la Commission, Bruxelles, le 5.10.2005 COM(2005) 474 final.
- MORIN P. (1994): *la grande mutation du travail et de l'emploi*. Edition d'Organisation. Paris.
- NEFFATI H. RICHET X., (2004): *L'Attractivité comparée des investissements directs étrangers de la Tunisie et de la Hongrie*. Revue Région et Développement n.º 19.

- OCDE (2000): *Liens entre la politique économique et la croissance : constatations au niveau international*. Perspectives économiques de l'OCDE, n° 68, décembre 2000
- RASPILLER S., (2005): *La concurrence fiscale : principaux enseignements de l'analyse économique*. INSEE, document de travail N° G2005/07. *Relever le défi. La stratégie de Lisbonne pour la croissance et l'emploi*. (2004). Rapport du groupe de haut niveau présidé par M. Wim Kok Novembre 2004. Luxembourg. Office des publications officielles des Communautés européennes.
- ROMER, P. M. (1986): *Increasing Returns and Long-run Growth*, Journal of Political Economy, Volume 94, Issue 5. *Réformes économiques: Objectif croissance* (2006).
- SAINT-ÉTIENNE CH., LE CACHEUX J. (2005): *Croissance équitable et concurrence fiscale*. Rapport. La Documentation française. Paris.
- SELOVSKY, M. MARTIN R. (1997): *Policy Performance and Output Growth in the Transition Economies*. The American Economic Review, Vol. 87, No. 2, May.
- SNEESSENS H. (1996): *Investissement et relance. Propositions du Livre Blanc* In : Quevit M. (ed.), *La Wallonie au futur. Quelles stratégies pour l'emploi*. Actes du Congrès. Institut Jules Destrée, Charleroi.
- TRÉHAN J. CH. (2006): *Quelle politique fiscale pour dynamiser le Marché unique ?* Fondation pour l'innovation politique. Working Paper, octobre.
- TRICHET J. C. (2006): *Les réformes structurelles en Europe*. L'Observateur de l'OCDE n° 255.

Treinta años de protección del territorio: Asturias en la red Natura 2000

M^a Elena Ceniceros González
Beatriz A. Grossi Sampedro
Universidad de Oviedo

Resumen:

En este trabajo se pretende analizar la evolución de la protección del territorio del Principado de Asturias en las tres décadas transcurridas desde la incorporación de España a la Unión Europea, así como la situación actual. Cabe preguntarse si la evolución de la protección del territorio en el Principado de Asturias es similar a la experimentada en otras regiones españolas y si las figuras promovidas por la Unión Europea tienen una presencia relevante. En concreto se hace referencia a los espacios naturales protegidos amparados por la red Natura 2000 de la Unión Europea y a la Carta Europea del Turismo Sostenible promovida por la Federación Europea de Parques Nacionales y Naturales (Europarc).

Abstract:

This paper aims to analyze the last 30 years of environmental protection in Asturias (Spain) in relation with European Union Natura 2000 ecological network development. Thus, it focuses on the weight SCI and SPA have in Spain and Asturias compared with other territories. It also deals with the role of the European Charter for sustainable tourism development (EUROPARC) in protected areas as a quality seal and the weight it has in Asturias compared with other Spanish regions.

Palabras clave:

Red Natura 2000, CETS.

Keywords:

Natura 2000 ecological network, ECST.

1. INTRODUCCIÓN

Cuando en enero de 1986 se produjo la incorporación de España a la entonces Comunidad Económica Europea la atención se centró fundamentalmente en aspectos legales y económicos y en la adaptación a nuevas reglas de juego con el fin de aprovechar todas las oportunidades que un mercado cada vez más integrado ofrecía.

Sin embargo la Unión Europea abarca muchos más ámbitos y no solo los derivados de la creación de un mercado común o el establecimiento de una moneda única. Uno de ellos es la conservación y mejora de los recursos naturales como base fundamental de la calidad de vida y del logro de un desarrollo sostenible que permita alcanzar el objetivo de la cohesión económica y social y cumplir los compromisos internacionales asumidos; asimismo la protección de especies y hábitats puede considerarse una vía que mediante la puesta en marcha y gestión de áreas de conservación permite anticipar y compensar los efectos previsibles del cambio climático (HOSSELL *et al.*, 2003).

Una de las líneas de actuación en este campo fue el establecimiento de un sistema de protección de recursos naturales y ecosistemas cuyas líneas fundamentales se recogen en la *Directiva 79/409/CEE del Consejo, de 2 de abril de 1979, relativa a la conservación de las aves silvestres* y en la *Directiva 92/43/CEE del Consejo, de 1 de mayo de 1992, relativa a la conservación de los hábitats naturales y de la fauna y flora silvestres*. El resultado más visible de la entrada en vigor de estas directivas es la creación de la red Natura 2000, denominación bajo la cual se agrupan tres figuras de protección: las zonas de especial protección para las aves (ZEPA), los lugares de importancia comunitaria (LIC) y las zonas especiales de conservación (ZEC).

Pero el compromiso político no es suficiente. La implicación de los agentes públicos y privados más directamente vinculados a la gestión y desarrollo de todos los espacios naturales protegidos, no solo de aquellos que pertenecen a la red Natura 2000, es fundamental para asegurar que los objetivos buscados se alcanzan realmente. La *Carta Europea de Turismo Sostenible en Espacios Naturales Protegidos* (CETS) es uno de los que podrían denominarse códigos éticos de actuación que pueden ser asumidos voluntariamente y constituye un

certificado adicional del compromiso con la sostenibilidad de un territorio de los agentes que actúan en él.

Si la integración europea no es solo económica y social sino también la asunción de valores y compromisos comunes, uno de los cuales es la protección del entorno, cabe preguntarse si se ha producido una convergencia en el grado de protección del territorio de los países y regiones así como en la implicación voluntaria de sus instituciones y agentes económicos y sociales.

Adicionalmente, los espacios naturales protegidos juegan cada vez un papel más importante no solo como lugares para la conservación y la investigación, sino también como generadores de empleo y renta para las comunidades locales vinculadas a ellos, sobre todo a través del uso público turístico de los mismos. Este hecho es especialmente relevante puesto que su ubicación más habitual es en zonas alejadas de los ejes económicos más dinámicos, por lo que las posibilidades de desarrollo económico que ofrecen contribuyen a reequilibrar el territorio al ofrecer alternativas a las actividades económicas tradicionales, muchas veces en declive. El papel del turismo como dinamizador de aquellos territorios sujetos a figuras de protección no es un fenómeno únicamente europeo ni reciente, sino que supone un eje central y recurrente para todos los países e instituciones (SPENCELEY, 2016). A su vez, la declaración de un territorio como espacio protegido constituye un factor de atracción para los potenciales visitantes (NEUVONEN *et al.*, 2010) pero el incremento de las mismas hace que cobren relevancia también otros factores de diferenciación que pongan de relieve la importancia de los recursos naturales que albergan o el compromiso con los objetivos de conservación. Una posibilidad para certificar estos últimos es la adscripción a sellos de calidad; la *Carta Europea de Turismo Sostenible en Espacios Naturales Protegidos* puede considerarse uno de ellos.

Por ello, en este trabajo se analizará la situación de la protección del territorio en el Principado de Asturias mediante las figuras legales existentes, tanto regionales como nacionales y con especial atención a las comunitarias, así como la presencia en la región de espacios naturales y empresas que se hayan adherido a la Carta.

Para ello se ha recurrido fundamentalmente al análisis de los documentos básicos que establecen los esquemas de protección, a las fuentes oficiales de in-

formación sobre los mismos, a los informes sobre la situación ambiental de los territorios objeto de comparación y a otras fuentes de información oficiales además de la revisión de la literatura existente.

2. LA RED NATURA 2000

Desde finales de la década de 1960 se ha producido un aumento de la preocupación internacional por la conservación y gestión de los recursos naturales que dio lugar a propuestas que se fueron incorporando paulatinamente a las políticas de muchos países. La Unión Europea no es ajena a esta evolución de códigos, acuerdos, políticas y normativas y sus primeras medidas relacionadas con la protección ambiental se incorporaron en la década de 1970, pues ya en 1973 entra en vigor el Primer Programa de Acción en Materia de Medio Ambiente. En la actualidad está vigente el 7º Programa de Acción (Decisión 1386/2013/UE) que establece las directrices de la política ambiental de la Unión Europea hasta el año 2020. Como es sabido las primeras medidas de protección ambiental se tomaron tras la Conferencia de Estocolmo y, posteriormente, el objetivo de desarrollo sostenible se incorporó mediante estrategias vinculadas a sectores y políticas concretas (JIMÉNEZ, 2002; VALDÉS, 2002) como el Plan de Acción Comunitario para el Turismo de 1990 (que fue, además, año europeo del turismo) y el primer programa plurianual para el turismo que fue aprobado en 1992 (Philoxenia 1997-2000).

La política ambiental entró a formar parte de las oficiales de la Unión Europea en el Tratado de Maastricht de 1993 y, más tarde, en el Tratado de Ámsterdam de 1999 se estableció la obligación de incorporar la protección ambiental en todas las políticas sectoriales con el objetivo de promover el desarrollo sostenible. El Tratado de Lisboa de 2007 amplió esta obligación a las relaciones con terceros países, pero ya antes de su firma la Comisión Europea había propuesto en 2001 el desarrollo de una estrategia europea de desarrollo sostenible (COMISIÓN EUROPEA, 2001) que en su revisión de 2005 indicaba «el carácter tridimensional intrínseco del desarrollo sostenible como piedra angular de la Estrategia, que implica que el mismo solo puede lograrse conjugando crecimiento económico, inclusión social y protección del medio ambiente, tanto en Europa como en el

resto del mundo» (COMISIÓN EUROPEA, 2005, pág. 49) debe ser tenido en cuenta en las políticas sectoriales, entre ellas las relacionadas con el turismo.

En paralelo, desde 1975 se ha producido en España un incremento notable del número de espacios naturales protegidos. Al mismo tiempo se ha generado una creciente confusión debido a la evolución normativa estatal¹ y de la transferencia de competencias a las comunidades autónomas,² que supone no solo la modificación de las leyes aplicables sino también la superposición de las nacionales y las autonómicas y, como consecuencia, la aparición y desaparición de figuras de protección. A las establecidas en la legislación nacional y autonómica hay que sumar las figuras de protección que emanan de acuerdos internacionales suscritos por España, como las propias del Convenio Ramsar, los geoparques o las reservas de la biosfera.

Además existe la obligación de incorporar los mandatos europeos, por lo que España cuenta con numerosos espacios naturales acogidos a las figuras de protección definidas por la red Natura 2000 de la Unión Europea. Esta fue establecida mediante la Directiva Comunitaria 92/43/CEE y su desarrollo normativo en España se recoge actualmente en el capítulo III de la Ley 42/2007. Como ya se ha señalado, las tres figuras de protección establecidas en la red Natura 2000 son las zonas de especial protección para las aves (ZEPA),³ las zonas de especial conservación (ZEC) y los lugares de importancia comunitaria (LIC), que son una figura de transición pues en el momento que determine la legislación vigente deberán pasar a ser declarados ZEC. La protección y gestión de los territorios aportados a la red Natura 2000 están también, en último término, sujetas a la normativa vigente en España.⁴

¹ Las principales normas estatales relacionadas con la protección de la naturaleza son la Ley de parques nacionales de 1916 y la Real Orden de 1927, Ley de montes de 1957, Ley de espacios naturales protegidos de 1975, Ley de conservación de espacios naturales y de la fauna y flora silvestres de 1989 modificada parcialmente por la Ley 41 de 1997, Ley de la red de parques nacionales de 2007, Ley de patrimonio natural de 2007 y Ley de parques nacionales de 2014.

² En Asturias las competencias fueron asumidas tras la entrada en vigor del Estatuto de Autonomía de 1991. Las principales normas relacionadas con la protección de la naturaleza son la Ley de protección de espacios naturales de 1991, las directrices regionales de ordenación del territorio de 1991 y el Plan de Ordenación de los Recursos Naturales del Principado de Asturias (PORN, 1994).

³ Que ya habían sido creadas con la *Directiva comunitaria 79/409/CEE relativa a la conservación de las aves silvestres*. Esta regulación de la Unión Europea fue incorporada al derecho español en la Ley 4/1989.

⁴ Que no es solo la relativa a la protección de la naturaleza sino también otras normativas sectoriales como las urbanísticas o las de transporte.

Los precedentes más claros de estas directivas fueron el Convenio de Ramsar (1971), el Convenio de Berna (1979) y el Convenio de Bonn (1979) (MENOR, 1999; JONES-WALTERS *et al.*, 2013). Las obligaciones adquiridas por la Unión Europea con su firma llevaron inicialmente a la publicación de la Directiva 79/409 de protección de las aves silvestres por la que se establecen las zonas de especial protección para las aves o zonas ZEPA. Posteriormente, y dentro del programa en materia de medio ambiente 1987-1992, la Comisión Europea propuso la creación de una red europea de áreas destinadas a la conservación de la biodiversidad. Es el nacimiento de la red Natura 2000 que se materializa con la publicación de la Directiva 92/43/CE, que es el principal instrumento para la conservación de la naturaleza de la Unión Europea y que regula el establecimiento de los lugares de importancia comunitaria (LIC) y las zonas de especial conservación (ZEC).⁵

Uno de los planteamientos básicos de Natura 2000 es la configuración de redes funcionales de espacios protegidos que superen su concepción como islas para la conservación de una especie, un hábitat o un ecosistema concretos. Este diseño se basa en el concepto de red ecológica desarrollado como planteamiento teórico desde la década de 1970 y que posteriormente se trasladó al diseño de planes de conservación paneuropeos (VIMAL *et al.*, 2012).⁶ La idea básica es la protección de las zonas o hábitats en que existen unas determinadas especies o sistemas ecológicos y su conexión mediante corredores biológicos que permitan el paso de unos a otros. Aunque el paso de la concepción teórica a la aplicación práctica ha puesto de manifiesto la necesidad de revisar el diseño y características de las redes creadas (VIMAL *et al.*, 2012), esta concepción de la conservación de la naturaleza está presente en la puesta en marcha y desarrollo de numerosos programas estatales e internacionales de protección de la naturaleza.

Con ello se pretende crear sinergias que faciliten conseguir los objetivos ambientales propuestos, contribuir a la vertebración del territorio e integrar los

⁵ Esta directiva también establece normas sobre la tenencia y comercio de determinadas especies y sobre métodos de captura transporte y sacrificio, así como qué especies necesitan planes específicos de gestión.

⁶ La Convención Berna (Consejo de Europa, 1979) es quizás la primera en establecer acuerdos internacionales vinculantes para la conservación de la biodiversidad en Europa. En el contexto internacional, quizá el primer intento de establecer un sistema transnacional de conservación fue la Convención Ramsar (1971). El Convenio de Bonn (1979) plantea también objetivos transnacionales de conservación al ser su propósito principal proteger a las especies migratorias en todo el territorio que recorren.

objetivos de conservación en las políticas sectoriales (HERRERO, 2008). Puesto que normalmente los territorios protegidos se encuentran dispersos, para conseguirlo sería además necesario incrementar su superficie para crear las condiciones que hagan viable el incremento de la población de las especies protegidas, reducir la fragmentación de sus hábitats y establecer corredores biológicos efectivos mediante normas que los protejan frente a actuaciones, especialmente las urbanísticas y de construcción de infraestructuras, que les afectan negativamente (GURRUTXAGA, 2010; BOSSO *et al.*, 2013).

Además, el concepto de protección en la red Natura 2000 no se circunscribe al área protegida sino que puede afectar a las actividades desarrolladas en zonas de la parte exterior de su perímetro y, simétricamente, no implica la prohibición radical de todo tipo de actuaciones dentro del mismo sino que su tratamiento depende del estudio pormenorizado del impacto específico de cada una de ellas (PRÖBSTL, 2003). También se caracteriza por tener perfectamente identificados todos los elementos a proteger y por ser necesario mantener la coherencia de la red (MORENO *et al.*, 2013). Por tanto la forma en que se articulan los objetivos de protección de Natura 2000 puede diferir de la de otras figuras de protección, por lo que no se pueden aplicar de manera automática los planes de gestión establecidos para las mismas (HERRERO, 2008) aunque uno de los objetivos planteados en el *Plan de acción para los espacios naturales protegidos del Estado español* era lograr una mayor integración de la red en el esquema general de espacios naturales protegidos del país (EUROPARC-España, 2002; GÓMEZ-LIMÓN y MÚGICA, 2002).⁷

Es necesario resaltar que la normativa europea solo establece la necesidad de que se alcance un nivel adecuado de conservación, por lo que cada país debe establecer criterios que determinen cuál es ese nivel y si se ha alcanzado;⁸ de la misma forma, en la Directiva 92/43/CEE no se establecen medidas concretas de gestión, sino tan solo orientaciones sobre cómo deben aplicarse los requerimientos de gestión exigidos. Por ello, al igual que la selección y declaración de

⁷ Que puede lograrse en parte mediante una mayor integración de las pautas de gestión de las distintas figuras de protección que confluyan en un territorio. Así, la normativa estatal estableció en 2007 que en ese caso se debe establecer el llamado instrumento de gestión integrado (IGI) que unifique y coordine los planes de gestión propios de cada figura.

⁸ Mediante criterios e indicadores como los recogidos en las *Directrices de conservación de la red Natura 2000 en España*.

espacios a proteger se realiza de acuerdo con un procedimiento estandarizado (Figura 1),⁹ para alcanzar los objetivos establecidos y conocer la evolución del estado de lo protegido no es suficiente cumplir con la obligación de información periódica a la Unión Europea¹⁰ sino que también es esencial la participación de los agentes locales afectados,¹¹ la concreción de los conceptos utilizados,¹² el diseño de indicadores estructurales y funcionales y el establecimiento de procesos estandarizados de recogida y tratamiento de información, aunque siempre adaptada a las características de los mismos y de los países a los que pertenecen (MÜSSNER y PLACHTER, 2002; PRÖBSTL, 2003; HOSSELL *et al.*, 2003; COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES, 2004; LANGANKE *et al.*, 2005; LOUETTE *et al.*, 2011; TORKAR y MCGREGOR, 2012).

El desarrollo e incorporación efectiva de la directiva al ordenamiento jurídico de los Estados miembros se inició tras su publicación en 1992.¹³ A partir

⁹ El proceso de declaración sigue dos vías diferenciadas según se trate de zonas ZEPA o de zonas sujetas a la Directiva Hábitats (LIC y ZEC). Las zonas ZEPA se incorporan de forma automática una vez declaradas por los Estados miembros. Bajo la Directiva Hábitats se establece sin embargo un protocolo interactivo que complica y alarga el procedimiento: la directiva propone un listado de especies y hábitats a valorar y conservar, los Estados miembros proponen una lista de lugares de importancia comunitaria a la Comisión, que determina cuáles se declararán como tales y pasarán, transcurridos seis años, a convertirse en zonas especiales de conservación. Los LIC también pueden declararse a instancias de la Comisión Europea sin propuesta previa del país en el que la zona está ubicada.

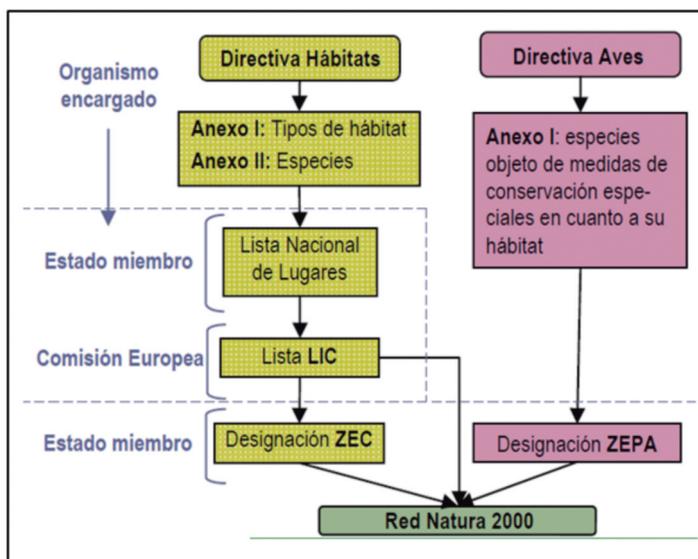
¹⁰ Se pueden consultar Dirección General de Conservación de la Naturaleza (s.f.), COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (2009) y COMISIÓN EUROPEA (2015).

¹¹ Que ayudaría a reducir el rechazo de la población local al establecimiento de medidas de protección, entre ellas la inclusión de los territorios a los que están vinculados en la red Natura 2000. Este rechazo existe en alguna medida en la mayoría –si no en todos– los países y en los últimos años especialmente en los de más reciente incorporación a la U.E. donde la implantación de las directivas de protección de especies y hábitats es también más reciente [LOUETTE *et al.*, (2011); PRÖBSTL, (2003); PIETRZYK-KASZYŃSKA *et al.*, (2012); OPERMANIS *et al.*, (2015)]. Entre otras propuestas para la participación local se encuentra la de establecer sistemas de custodia del territorio que suponen la participación activa de propietarios y usuarios en la gestión de la conservación del territorio a través de acuerdos de los mismos con una entidad de custodia (agentes públicos o privados sin ánimo de lucro) que actúa como ente asesor y facilitador de financiación (HERRERO, 2008).

¹² Que tal como están recogidos en las directivas están sujetos a interpretación (LOUETTE *et al.*, 2011).

¹³ En España la trasposición resultó algo más lenta puesto que coincidió con el proceso de creación y puesta en funcionamiento de la Comisión Nacional de Protección de la Naturaleza, órgano consultivo cuyas funciones se establecen en el Real Decreto 2488/94. La directiva se incorpora inicialmente con el Real Decreto 1997/1995 de 7 de diciembre, por el que se establecen medidas para contribuir a garantizar la biodiversidad (que fue modificado por el Real Decreto 1193/1998) aunque parte de lo estipulado en la misma estaba ya recogido en la Ley 4/1989 de conservación de los espacios naturales y de la flora y fauna silvestres (que fue modificada por la Ley 4/1997). También se recogían algunos aspectos tanto en la normativa de caza y pesca como en la normativa que regula el Catálogo Nacional de Especies Amenazadas. Otros factores que influyeron en la mayor lentitud en la aplicación en España fue la necesidad de realizar la trasposición posterior a la normativa autonómica, la escasez de datos científicos sobre muchos hábitats y especies y la inexistencia de un método definido de selección de espacios (HERRERO, 2008).

Figura 1 – Proceso de constitución de la red Natura 2000



Fuente: MARM (2010).

de ese momento se inician los procesos de declaración de aquellos espacios que se consideraron positivamente en función de la representatividad del hábitat o especie o el valor ecológico global para la región o regiones biogeográficas,¹⁴ la superficie ocupada, la presencia de la especie respecto al área de distribución natural o la importancia en el contexto nacional, entre otros aspectos (MENOR, 1999; GETZNER y JUNGMEIER, 2002; HERRERO, 2008).¹⁵ Desde entonces el número de espacios de la red Natura 2000 no ha cesado de aumentar.

¹⁴ Las regiones biogeográficas delimitan áreas relativamente homogéneas desde el punto de vista de sus condiciones ecológicas con características comunes en su flora y fauna y se definen fundamentalmente en función del clima, los sustratos y suelos del territorio que determinan la cubierta vegetal de la zona. En España existen, determinadas por los elementos definitorios citados, tres de las regiones biogeográficas definidas para el mundo: la eurosiberiana (norte y noroeste), la mediterránea (resto de la península y Baleares) y la macaronésica (Islas Canarias). En la red Natura 2000 se identificaron inicialmente seis regiones biogeográficas europeas: macaronésica, alpina, atlántica, mediterránea, mar Negro, estépica, panónica, continental y boreal, de las cuales en España están representadas las cuatro primeras (MARM, 2010); en el territorio actual de la Unión Europea existen nueve (alpina, atlántica, macaronésica, mediterránea, continental, boreal, panónica, estépica y mar Negro). En función de la composición de la cubierta vegetal cada región se divide en provincias biogeográficas y cada una de ellas en sectores.

¹⁵ Al igual que en otras políticas europeas, los costes de su implantación y mantenimiento son asumidos conjuntamente por la Unión Europea y los Estados miembros. En este caso se articuló principalmente a través de LIFE, un instrumento financiero creado para prestar apoyo a las políticas medioambientales y que inició su funcionamiento en 1991, siendo la cofinanciación generalmente del 50% aunque en algunas acciones se podría llegar al 100% (MILLER *et al.*, 2006).

España, como Estado miembro de la Unión Europea, tiene en principio la capacidad para proponer y gestionar estos espacios de acuerdo con los objetivos marcados en las directivas, pero el reparto de competencias en España hace que en realidad sean las comunidades autónomas las que tengan aquellas relativas a la protección del medio ambiente, de forma que en realidad son estas las responsables de elaborar las propuestas y de gestionarlas una vez declaradas; el papel del Estado es fundamentalmente el de actuar de coordinador entre las autonomías y la Comisión Europea (HERRERO, 2008).

En paralelo al desarrollo normativo se inició la elaboración conjunta por el Estado y las comunidades autónomas de la lista de espacios que debía remitirse a la Unión Europea; el resultado final fue una lista nacional que recogía e integraba las propuestas autonómicas.¹⁶ Según la misma, en ese momento en España estaban representados más de la mitad de los hábitats de interés comunitario, más del 40% de los hábitats y especies prioritarias y casi el 40% de los taxones de fauna y flora pertenecientes a distintas regiones biogeográficas (HERRERO, 2008).

En definitiva, la red Natura 2000 constituye la principal contribución de la Unión Europea a la conservación de la biodiversidad de manera integrada (MORENO *et al.*, 2013) pero implica un proceso iterativo complejo de declaración que se ve además afectado por la distinta estructura administrativa de los Estados miembros. Aunque no supone *a priori* la prohibición de las actividades económicas realizadas en los territorios protegidos bajo las figuras que establece, el análisis individualizado de las mismas puede llevar a su restricción o erradicación, por lo que la participación local en la declaración de protección y en la gestión del espacio es fundamental para eliminar, o al menos reducir, el rechazo a las medidas establecidas.

¹⁶ La propuesta enviada por España incluía 937 espacios con una superficie total de 8,8 millones de hectáreas, lo que suponía el 17,5% del territorio del país y el 23% de la superficie propuesta por los Estados miembros (SUNYER LACHIONDO, ed., 2001).

3. LA CARTA EUROPEA DE TURISMO SOSTENIBLE EN ESPACIOS NATURALES PROTEGIDOS

Un aspecto crucial para el logro de los objetivos propuestos en la declaración de un espacio protegido es la forma en que se realiza la gestión del mismo, sobre todo en el momento actual en que al de conservación se suman otros como el desarrollo socioeconómico, la investigación, la educación o el uso público turístico.

Aunque existen múltiples propuestas de diseño de planes de gestión,¹⁷ de buenas prácticas y de actuaciones recomendadas, su aplicación inmediata es difícil debido a la existencia de una gran diversidad de figuras de protección con objetivos diferentes, que están sujetas a distintas estructuras normativas y administrativas y que tienen situaciones ambientales, económicas, políticas y sociales difícilmente comparables. Y sobre todo, porque se trata de lugares únicos por definición, lo que dificulta establecer un esquema rígido y definitivo aplicable en todos los casos.

Una actividad económica clave en la mayor parte de los espacios naturales protegidos es la turística. Aunque se tiende a considerar ésta como de bajo impacto ambiental y compatible con los objetivos de conservación, la realidad es que el turismo es un gran consumidor de recursos naturales y que tanto el uso turístico en sí mismo como las infraestructuras asociadas de acceso, alojamiento, restauración y servicios complementarios pueden tener efectos muy negativos sobre el territorio

En el contexto europeo se puede considerar que el documento de referencia que guía el establecimiento de formas de gestión coherentes con los objetivos establecidos en la norma de declaración de una figura de protección es la *Carta Europea de Turismo Sostenible en Espacios Naturales Protegidos*, que es iniciativa de la Federación Europarc.¹⁸ Al ser voluntaria la adhesión a la misma, se puede considerar que se convierte de hecho en un sello de calidad para los espacios naturales protegidos que la aplican y, por tanto, constituye un factor

¹⁷ Como los propuestos por Europarc en el documento *Plan de acción para los espacios naturales protegidos del Estado español* (EUROPARC-España, 2002).

¹⁸ La Federación de Parques Nacionales y Naturales de Europa (*Federation of Nature and National Parks of Europe*, FNNPE) fue creada en 1973 y desde 1979 es organismo asesor del Consejo de Europa. Europarc es la denominación actual de esta organización. La sección española se creó en 1993.

de diferenciación tanto como destino turístico como para los productos que puedan ser elaborados en ellos.

La primera versión de la Carta se publicó en 1999 y en ella se planteaban veinticuatro temas considerados clave para definir una estrategia global de desarrollo sostenible, especialmente en aquellos aspectos más directamente relacionados con el turismo. En la versión actualizada de 2007 (EUROPARC FEDERATION, 2007) se redujeron a siete grandes líneas de actuación que deberían adaptarse a las características y diversidad de cada territorio: proteger y promocionar el patrimonio natural y cultural, ofrecer una experiencia de alta calidad a los visitantes, fomentar el conocimiento del público, promover productos turísticos específicos para el espacio protegido, formación, brindar protección y apoyo a la calidad de vida de la población local, fomentar el desarrollo económico y social y controlar los flujos de visitantes.

Para avanzar en las líneas propuestas, esta última versión de la Carta establece compromisos y líneas de actuación no solo para los gestores de los espacios protegidos sino, también para aquellas empresas que desarrollan su actividad en ellos y para los mayoristas que los ofertan como destino turístico,¹⁹ promoviendo el diseño de una estrategia de turismo sostenible a medio y largo plazo. Así, una vez que un espacio natural protegido se adhiere a ella y obtiene su distintivo debe elaborar un plan de acción que tiene que ser ejecutado en cinco años para, en una segunda fase, involucrar a las empresas turísticas que actúan en él.

Es decir, la *Carta Europea de Turismo Sostenible en Espacios Naturales Protegidos* plantea que se debe establecer una gestión integrada del turismo que se realice en esos territorios, sea cual sea la figura de protección que se haya declarado en ellos. Con los ejes de actuación y las medidas que propone se pretende favorecer la conservación de los recursos naturales y la disminución de todo tipo de impacto ambiental, entre ellos los derivados del transporte o de la generación de deshechos.

También incorpora como elementos centrales de gestión el apoyo a la economía local, la implicación de los residentes, la valorización del patrimonio y

¹⁹ La implantación en espacios naturales protegidos fue el primer ámbito de actuación a la que poco a poco se sumó la acreditación de empresas. La aplicación a mayoristas se estableció en la segunda fase, aprobada en 2007.

la búsqueda de la calidad entendida como el logro de la satisfacción del cliente mediante la adecuación de la oferta a su entorno. Todo ello forma parte del objetivo fundamental del logro de un desarrollo sostenible que precisa que no se actúe de espaldas a quienes se ven afectados más directamente por el turismo.

Por ello la aplicación de la Carta no se puede limitar a la actuación de las autoridades de gestión sino que precisa el compromiso activo del resto de agentes económicos y sociales relacionados con el territorio puesto que la promoción responsable del espacio protegido, la formación de todos los implicados en la gestión del espacio y el territorio y la educación e interpretación ambiental se perfilan como herramientas clave para el logro de los objetivos establecidos.

4. LA PROTECCIÓN DEL TERRITORIO Y LA RED NATURA 2000 EN ASTURIAS

Algunos autores estiman que el 80% de los territorios protegidos del mundo se crearon a partir de 1962, año en que se celebró el primer congreso mundial de parques (JONES-WALTERS *et al.*, 2013). Si se toma esa fecha como referencia se puede decir que Asturias fue una región pionera pues el Parque Nacional de la Montaña de Covadonga, el primero declarado en España, fue establecido en 1918.²⁰ Sin embargo no fue hasta el último cuarto del siglo XX cuando se produjo la declaración de la mayor parte de los espacios protegidos existentes actualmente tanto en España como en el Principado. Es a partir de la década de 1990 cuando, tras el traspaso de competencias a las comunidades autónomas, se producirá un rápido incremento en el número de espacios naturales protegidos declarados, especialmente los regionales, hasta superar los 700 a principios del siglo XXI (GÓMEZ-LIMÓN y MÚGICA, 2002).

La red Natura 2000 también ha aumentado su presencia desde 1987 llegando a superar los catorce millones de hectáreas y el 26% de la superficie nacional en la primera década del siglo XXI, con más de 5.000 municipios con todo o parte de su territorio dentro de la red, siendo el avance más espectacular el que se produjo en 1997 y hasta el año 2000, momento a partir del cual dis-

²⁰ El primer parque nacional del mundo fue el de Yellowstone (EE.UU.), declarado en 1876. El primero de Europa fue declarado en Suecia en 1909 y el segundo en Suiza en 1914.

minuye el ritmo de crecimiento (www.magrama.gob.es).²¹ La mayor parte de estos espacios se ubican en zonas de montaña, aunque poco a poco se fueron incorporando otros tipos de territorios como, en los últimos años, zonas marítimas y submarinas (Figura 2). En total, en febrero de 2016 había en España 1.467 LIC y 64 ZEPA.

Figura 2 – Mapa de la red Natura 2000 en España

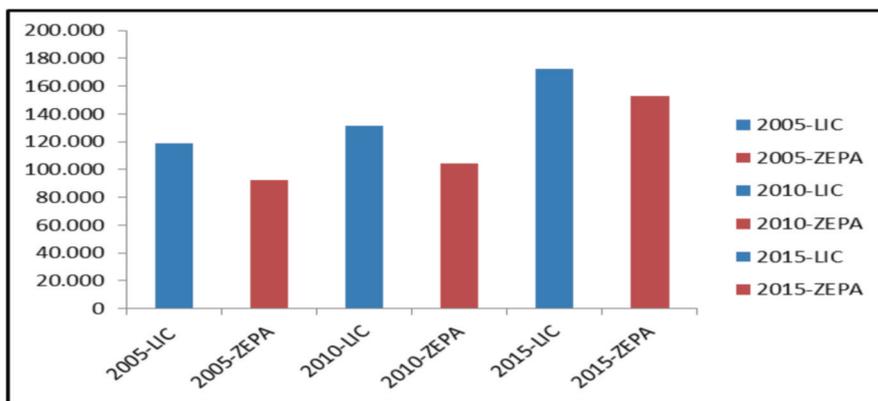


Fuente: www.magrama.gob.es.

La incorporación de espacios protegidos a la red Natura 2000 no se produjo solo en los primeros años de su puesta en marcha sino que sigue en la actualidad, en parte por la incorporación de territorios en los nuevos Estados miembros y en parte por la declaración de nuevos espacios en aquellos países que ya pertenecían a la Unión Europea. Así, entre 2005 y 2015 el total de superficie LIC y ZEPA en Europa no ha dejado de crecer, especialmente entre 2010 y 2015 (Figura 3).

²¹ No es un fenómeno únicamente español. Así, tras su incorporación a la U.E. en 2004 Latvia tuvo que incrementar su superficie protegida desde el 8% al 11,9%.

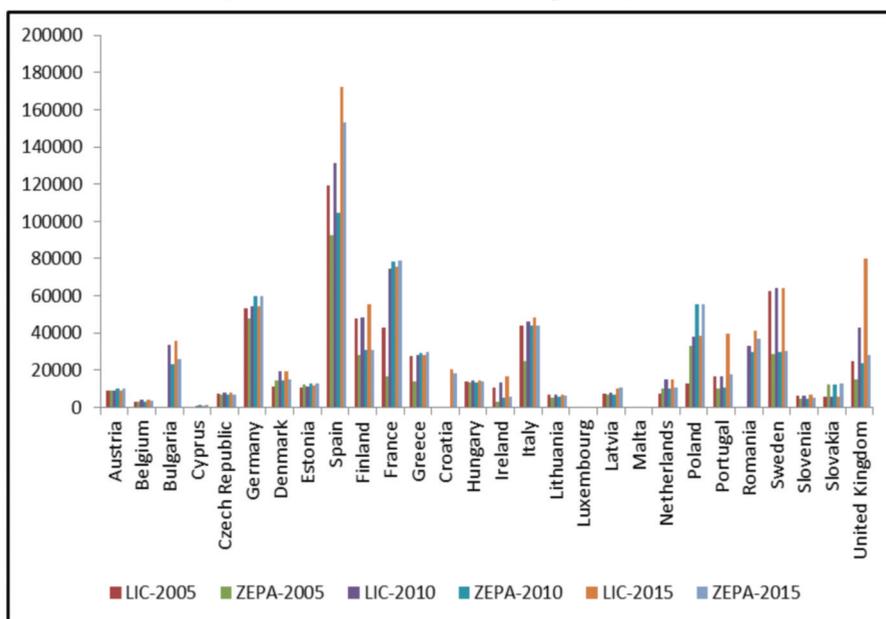
Figura 3. Superficie LIC y ZEPa en Europa 2005-2015



Fuente: www.eea.europa.eu/data-and-maps/data/natura-6.

Si se compara la posición de España con la del resto de países de la Unión Europea (Figura 4) y la evolución entre 2000 y 2015 se aprecia cómo es el país que más superficie aporta a la red, posición que mantiene desde los primeros años de puesta en marcha de la misma. En 2015 tenía protegido bajo figuras de

Figura 4. Red Natura 2000 en Europa 2005-2015

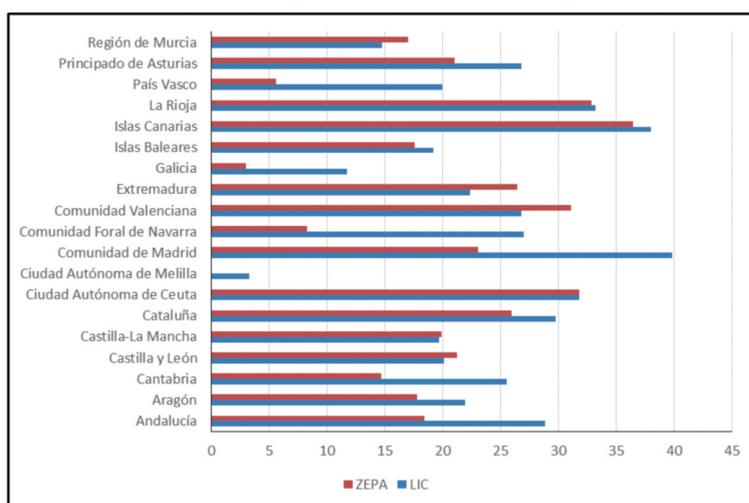


Fuente: www.eea.europa.eu/data-and-maps/data/natura-6.

la red Natura 2000 el 27% de su territorio, mientras que la media UE-28 era el 18%.²² Como se ve con mayor claridad en el gráfico inferior en el que se recogen únicamente los datos de España, entre 2005 y 2015 se había incrementado considerablemente la superficie total LIC (un 44,6%) y ZEPA (un 65,7%).

A principios de 2016 la superficie terrestre protegida en Asturias por figuras de la red Natura 2000 superaba el 20% del territorio, el 26,8% como LIC y el 21% como ZEPA, ligeramente por encima de la media nacional que se situaba en el 23,3% y el 20% respectivamente.²³ Estos porcentajes la sitúan en octavo lugar entre las comunidades autónomas españolas en porcentaje de superficie protegida por LIC y en noveno en porcentaje de superficie protegida por ZEPA (Figura 5). Si se considera únicamente la llamada España verde que abarca las cuatro regiones de la cornisa cantábrica (Galicia, Asturias, Cantabria y País Vasco), el Principado es la que tiene un mayor porcentaje de su superficie protegido bajo estas figuras europeas.

Figura 5 – Superficie por CC.AA. en 2016 (%)



Fuente: www.magrama.gob.es.

²² Porcentaje sin solapamientos.

²³ Puesto que LIC y ZEPA pueden confluir en un mismo territorio y hacerlo también con otras figuras de protección es difícil determinar cuál es la cifra real de territorio protegido excluyendo solapamientos. La última estimación realizada por Europarc es de 2013 que, considerando todas las figuras de protección existentes, señalaba que la superficie protegida regional sin solapamientos era el 21,5%, casi el doble que la media nacional que se situaba en el 12,9% (EUROPARC-ESPAÑA, 2014).

Otro aspecto a tener en cuenta es el peso de la región en el total protegido en España por la red Natura 2000 (Figura 6). La aportación al total protegido en España asciende al 2,4% del total de hectáreas LIC situándose en décimo lugar. De las nueve comunidades autónomas que aportan más que Asturias, las ocho primeras tienen una superficie regional superior a la del Principado. La novena es Madrid, que siendo de menor tamaño aporta el 2,7%. Navarra, que es de tamaño similar a Asturias, aporta el 2,38% al total español. En aportación de superficie ZEPA se sitúa en noveno lugar con un 2,20%; de las ocho que aportan más que el Principado solo una, Canarias, es de menor superficie regional.

Se puede concluir por tanto que Asturias tiene un peso relativamente importante en la red Natura 2000 española, tanto por porcentaje de superficie regional protegida como por su aportación al total nacional, ya que su posición se corresponde a su superficie pues es la décima comunidad autónoma por superficie regional.

Figura 6 – Aportación al total protegido Español por CC.AA. (2016)

COMUNIDAD AUTÓNOMA	APORTACIÓN A LIC (%)	APORTACIÓN A ZEPA (%)	SUPERFICIE CC.AA. (ha)
Andalucía	21,45	15,94	8.761.542,43
Castilla y León	16,10	19,77	9.422.714,56
Castilla-La Mancha	13,28	15,59	7.941.031,22
Aragón	8,88	8,38	4.773.078,09
Cataluña	8,14	8,26	3.220.512,12
Extremadura	7,93	10,89	4.167.917,52
Comunidad Valenciana	5,29	7,15	2.327.039,54
Galicia	2,96	0,87	2.967.888,15
Comunidad de Madrid	2,71	1,83	802.557,79
Principado de Asturias	2,42	2,20	1.061.094,37
Islas Canarias	2,40	2,68	744.406,58
Comunidad Foral de Navarra	2,38	0,85	1.038.580,46
La Rioja	1,42	1,64	504.133,30
Región de Murcia	1,42	1,90	1.131.314,90
País Vasco	1,23	0,40	722.169,57
Cantabria	1,15	0,77	531.367,18
Islas Baleares	0,82	0,87	501.644,39
Ciudad Autónoma de Ceuta	0,01	0,01	1.980,75
Ciudad Autónoma de Melilla	0,00	0,00	1.394,63

*Se considera solo la superficie terrestre protegida.

Fuente: elaboración propia con datos de www.magrama.gob.es.

En número de espacios, Asturias aporta 49 de los 1467 LIC de España (3,3% del total) y 13 de las 644 ZEPA (el 2% del total), situándose en el puesto undécimo y decimotercero respectivamente. En el caso de los LIC el número es similar o incluso ligeramente superior a los existentes en comunidades autónomas de similar tamaño, aunque en las ZEPAS se sitúa algo por debajo.

La Figura 7 recoge el porcentaje de superficie de la red Natura 2000 de cada comunidad autónoma desde 1987 hasta 2008. En ella se aprecia cómo cada una

Figura 7 – Superficie protegida por CC.AA. 1987-2008 (%)*

AÑO	at	eu	al	.V.	an	st	ant	ur	Cast-LM	av	ast-Le	ad	nd	ra	al	al	.R.	xt
1987	-	2,7	1,2	-	-	0,0	0,0	-	-	-	1,5	0,0	-	-	-	-	-	-
1988	-	2,7	1,2	-	-	0,5	0,0	-	-	-	1,5	0,0	-	-	-	-	-	-
1989	-	2,7	2,0	-	-	0,5	0,0	-	-	-	1,5	0,0	-	-	-	-	32,9	-
1990	-	2,7	2,0	-	-	3,3	0,0	-	-	6,5	1,5	0,0	-	0,0	-	-	32,9	-
1991		,7	,0			,3	,0			,5	2,8	,0		,0			2,9	
1992		,7	,0			,3	,0			,5	2,8	,0		,0			2,9	
1993		,7	,0			,3	,0			,5	2,8	,0		,0			2,9	
1994		,7	,0			,3	,0			,5	2,8	,0		,0			2,9	
1995		,7	,0			,3	,0			,5	2,8	,0		,0			2,9	
1996	2,0	,7	,0		2,7	,3	,0			,5	2,8	,0		,0			2,9	
1997	7,1	,7	9,5	4,2	1,7	,5	,9	,0	21,6	,5	7,6	,0	7,2	,5	,7	0,1	2,9	1,2
1998	7,1	6,1	4,5	4,2	6,3	,5	,9	,5	21,6	,7	13,0	,0	7,2	,0	,7	0,3	3,2	1,2
1999	7,1	01,7	7,0	4,2	7,4	1,1	,6	5,5	21,6	3,9	14,6	9,9	8,7	,0	2,2	0,3	3,2	3,2
2000	7,1	01,7	0,0	9,6	7,4	1,1	1,5	1,3	21,8	4,0	24,2	9,9	9,4	4,0	2,6	4,7	3,2	3,9
2001	7,2	01,7	0,0	9,6	8,7	1,1	7,6	9,5	22,6	4,0	24,2	9,9	9,4	8,4	2,6	4,7	3,2	3,9
2002	7,2	06,5	0,0	9,6	8,7	1,1	7,8	9,5	22,6	4,4	24,2	9,9	9,5	8,4	2,6	4,7	3,2	3,9
2003	7,7	06,5	0,0	0,3	9,7	3,1	7,8	9,5	22,6	4,4	25,8	9,9	9,7	8,4	2,8	4,7	3,2	5,7
2004	7,7	06,5	0,0	0,3	9,7	8,9	7,8	9,5	22,9	4,4	26,1	9,9	9,7	8,4	2,9	2,0	3,2	0,2
2005	7,7	06,5	0,0	0,3	9,7	8,9	7,8	9,5	22,9	4,4	26,1	9,9	9,7	8,4	2,9	2,0	3,2	0,2
2006	2,6	06,5	0,0	0,3	1,5	8,9	7,8	9,5	22,9	4,4	26,1	9,9	9,7	8,4	2,9	2,0	3,2	0,2
2007	2,6	06,5	0,0	0,3	1,5	8,9	7,8	9,5	23,1	4,4	26,1	9,9	0,0	8,4	2,9	4,3	3,2	0,2
2008	2,6	06,5	0,0	0,3	1,5	8,9	7,8	9,5	23,1	4,4	26,1	9,9	0,8	8,4	2,9	4,3	3,2	0,2

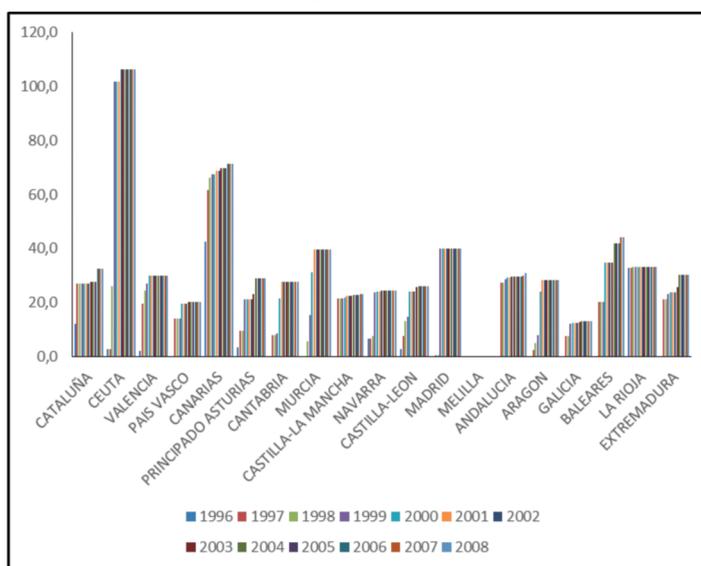
* Cuando existe superficie protegida inferior al 0,5% figura 0,0%.

Fuente: www.magrama.gob.es.

de ellas inicia su participación en la red en momentos distintos y a ritmos diferentes. Mientras algunas como Ceuta, Valencia, Castilla y León, e incluso Asturias y Madrid con porcentajes mínimos, están presentes desde el primer momento, otras como Cataluña o Navarra no se incorporan hasta mediados de la década de 1990. Con carácter general las comunidades que empiezan a proteger en los primeros años de funcionamiento de la red lo hacen más despacio, con incrementos paulatinos al inicio de su participación, mientras que las que más tardan en incorporarse suelen hacerlo con porcentajes elevados desde el principio.

En el caso de Asturias, que es una de las seis comunidades autónomas que participan desde el primer momento, hay incrementos importantes en 1990 (en que se pasa del 0,5% del territorio al 3,3%), en 1997 (en que casi se triplica al alcanzar ese año el 9,5%) y de nuevo en 1999 (en que se alcanza el 21,5% de superficie regional protegida). Desde ese momento se entra en un periodo de estabilidad con ligeros incrementos en 2001 y 2002 hasta alcanzar el 27,8%. La Figura 8 muestra la evolución en España desde 1996 y permite ver cómo en ese momento había comunidades autónomas cuya situación estaba consolidada y otras, como Asturias, en las que en esos años se seguía incrementando la superficie acogida a la red Natura 2000.

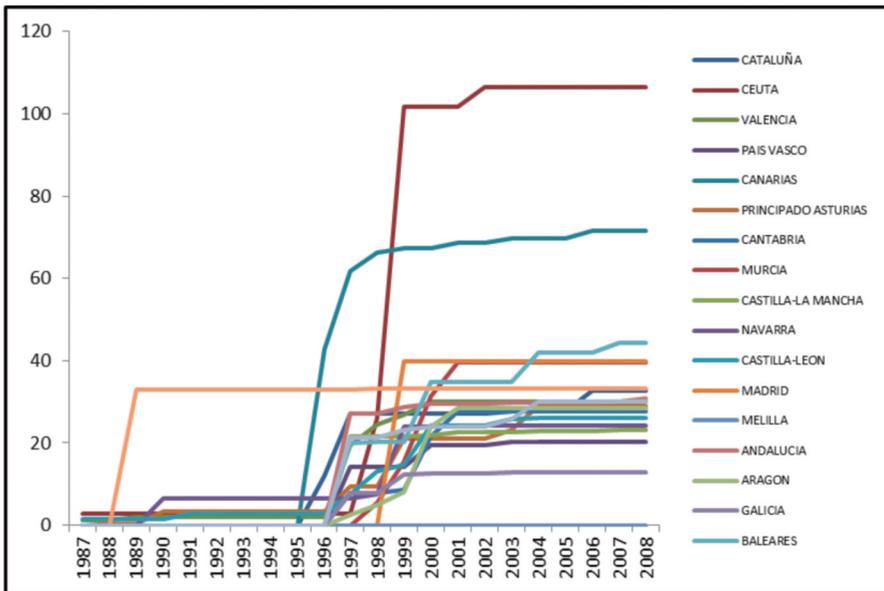
Figura 8 – Superficie protegida por CC.AA. 1987-2008 (%) (2)



Fuente: www.magrama.gob.es.

La Figura 9 muestra de nuevo la evolución durante el periodo 1987-2008. Se aprecia cómo la incorporación de territorios a la red Natura 2000 experimenta un fuerte incremento en todas las comunidades autónomas en la segunda mitad de la década de 1990 y se estabiliza para la mayoría a partir del inicio del siglo XXI.

Figura 9 – Evolución por CC.AA. 1987-2008

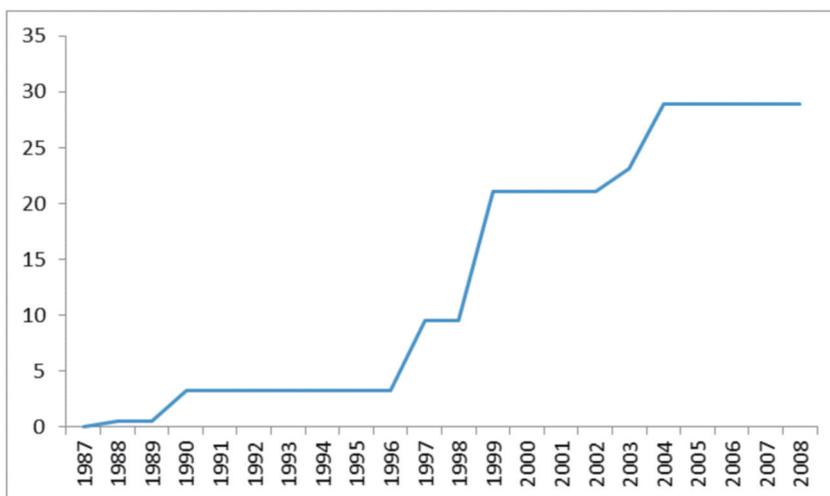


Fuente: www.magrama.gob.es.

La Figura 10 permite ver la evolución únicamente en Asturias. En esta comunidad autónoma se produjo, como ya se señaló, un pequeño incremento inicial a finales de la década de 1980, antes de que las competencias le hubiesen sido transferidas, y un incremento mayor en la década de 1990, a la par que en las demás regiones; el último momento en que se incorpora territorio a la red es en 2004.

En febrero de 2016 el porcentaje del territorio asturiano protegido como LIC era el 26,8% y como ZEPA el 21%. En ambos casos se situaba por encima de la media en España, que era en ese momento el 23,3% y el 20% respectivamente, y era superior a la media europea.

Figura 10 – Evolución en Asturias 1987-2008



Fuente: www.magrama.gob.es.

Pero no solo los aspectos físicos de la red Natura 2000 son relevantes, sino que también lo son los ambientales, los sociales y los económicos (SUNYER LACHIONDO, ed., 2001). Entre estos últimos hay que tomar en consideración los costes de su mantenimiento, la pérdida de ingresos como consecuencia de la restricción o prohibición de determinadas actividades económicas y los ingresos por la aparición de nuevas actividades, que en su gran mayoría están relacionadas con las labores de gestión del espacio, con el uso público turístico y con la recuperación y promoción de productos locales bajo marcas de calidad vinculadas a la gestión sostenible de su obtención y transformación. Todos ellos deben ser tenidos en cuenta pero no como un mero ejercicio matemático de comparación de cifras, pues también es necesario incorporar un indicador esencial: el valor que la sociedad otorga a los recursos naturales que son objeto de protección.

En 2004 la Comisión Europea estimaba un coste medio de 80 euros anuales por hectárea, pero esta cifra es solamente orientativa puesto que tanto los espacios protegidos como los países en que se ubican son muy diferentes entre sí; el total para UE-15 estaría entre 2,5 y 3 billones de euros por año, lo que equivaldría al 0,04% del producto interior bruto de la Unión Europea (COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES, 2004). Casi una década

después se planteaba que el coste anual de la conservación de la red Natura 2000 en España (MORENO *et al.*, 2013) oscilaría en los años siguientes entre los 943 millones de euros que se estaban gastando²⁴ y los 1557 millones de euros que se consideraban deseables (entre 68 y 114 euros por hectárea); es decir, un gasto medio real inferior al estimado en 2004 como media de la Unión Europea. Los datos disponibles para Asturias en 2007 mostraban un gasto algo superior a los 18 millones de euros para las 304.562 hectáreas de la red en la región. Por tanto el gasto medio por hectárea ascendió ese año a 60,27 euros por hectárea, por debajo de la media española, sin que los autores del estudio pudiesen obtener datos sobre el gasto que los gestores consideraban deseable. Según la revisión de literatura realizada por MORENO *et al.* (2013), la aplicación de otros métodos de estimación arroja cifras dentro de ese intervalo aunque ellos obtienen una cifra superior (2602 millones de euros anuales o 196,37 euros por hectárea).

Uno de los costes asociados a la aplicación de las medidas de protección y gestión es la pérdida de empleo en aquellas actividades sujetas a restricciones o prohibiciones, aunque por contra también se produciría creación en otras asociadas, por ejemplo, a las labores de conservación y recuperación de espacios. MORENO *et al.* (2013) estiman que en España en los próximos años se produciría una creación neta de cerca de 13.000 empleos aunque con distribución desigual por comunidades autónomas, siendo Canarias en la que más aumentan y Valencia en la que más caen; en Asturias se obtendría un ligero incremento.

Otros aspectos a considerar son los ingresos que generan las nuevas actividades que se ponen en marcha y el valor dado por la sociedad a los espacios protegidos de la red Natura 2000. Por ejemplo, se ha estimado que en el conjunto de Europa estos espacios protegidos reciben entre 1,2 y 2,2 billones de visitantes por año que estarían dispuestos a pagar una media de cuatro euros por la visita y que gastan entre 50 y 90 billones de euros, lo que supone aproxima-

²⁴ Cifra que, según los autores citados, se obtiene a partir del análisis de los presupuestos regionales y de la información proporcionada, en su caso, por las autoridades implicadas en su gestión, sobre el gasto deseable; en algunos casos, como en Asturias, no fue posible obtener datos sobre estos últimos. Las dificultades para obtener datos sobre los costes de gestión de espacios naturales protegidos también es puesta de manifiesto por los autores de otros trabajos (EUROPARC-España, 2002).

damente el 30% de los beneficios totales que genera la red anualmente, además de favorecer la creación de entre 4,5 y 8 millones de empleos a tiempo completo, directos o indirectos (BIO INTELLIGENCE SERVICE, 2011). Realizar una investigación similar para Asturias va más allá del objetivo de este trabajo, pero sería de indudable interés.

5. LA CARTA EUROPEA DE TURISMO SOSTENIBLE EN ASTURIAS

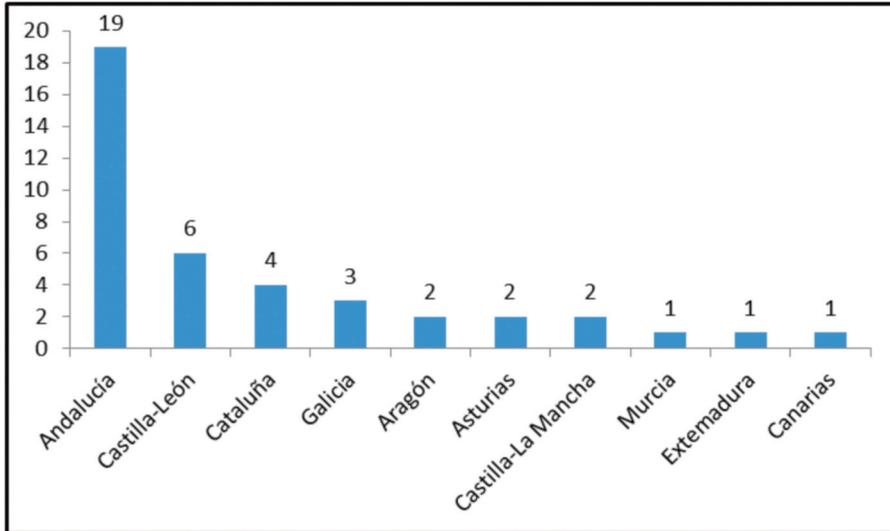
La declaración de un territorio como espacio natural protegido supone su diferenciación respecto a aquellas zonas que no lo son. Pero el incremento continuo de figuras y, en España, la diversidad de las mismas al ser competencia de las comunidades autónomas su definición y declaración (excepto los parques nacionales), hace que una parte de ese efecto se pierda y, además, que los ciudadanos se encuentren un tanto confusos sobre el interés, relevancia y estado real de conservación de cada uno de esos espacios.

La *Carta Europea de Turismo Sostenible en Espacios Naturales Protegidos*, al obligar a los que estén adheridos a establecer planes de gestión orientados al logro de un menor impacto de las actividades en ellos realizadas, e incorporar y certificar no solo al espacio protegido sino también a las empresas que cumplan con los requisitos que marca, supone un elemento de diferenciación adicional a la figura de protección básica otorgada.

En España en mayo de 2016 había cuarenta y un espacios adheridos que abarcaban una superficie total de 1.826.537 ha. De ellos solo dos se encuentran en Asturias, el Parque Natural de Somiedo y el Parque Natural de Redes, con una superficie conjunta de 66.813 ha.; en ambos parques hay también declarados tanto un LIC como una ZEPA. Asturias aporta pues el 4,9% de los espacios protegidos y el 3,7% del territorio en que se aplica la Carta.

La Figura 11 y la Figura 12 muestran la presencia de la CETS en España. La Figura 11 recoge el número de espacios naturales protegidos (ENP) adheridos por comunidad autónoma. Destaca el peso de Andalucía que tiene el 46% de los espacios adheridos, diecinueve; en segundo lugar se sitúa Castilla y León, con seis. En el extremo opuesto están Canarias, Extremadura y Murcia que solo cuentan con uno.

Figura 11 – Presencia de la CETES en España (2016). ENP adheridos



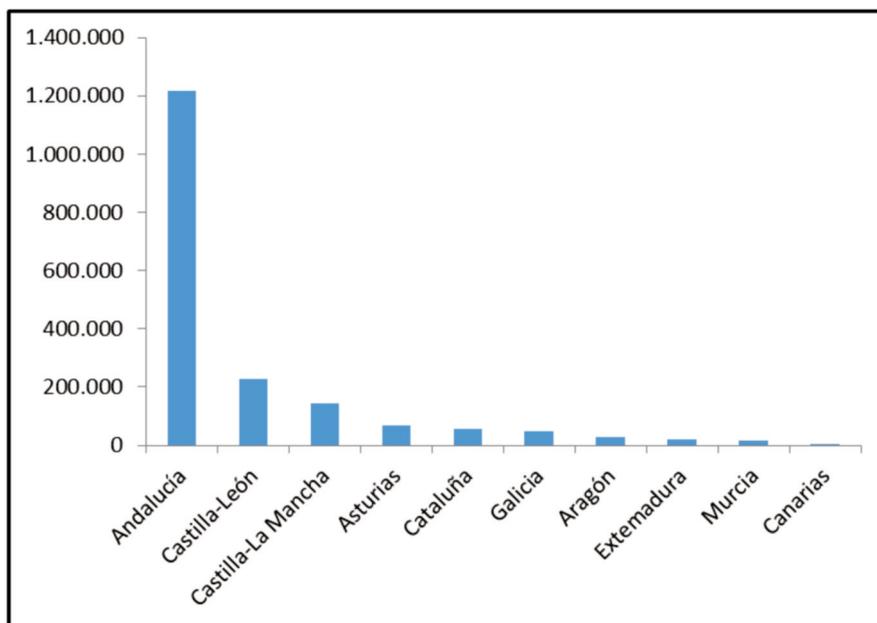
Fuente: elaboración propia con datos de www.redeuroparc.org.

La Figura 12 muestra, en hectáreas, la superficie total que los espacios naturales adheridos ocupan. De nuevo es Andalucía la comunidad autónoma que más hectáreas aporta, el 67% del territorio adherido a la *Carta Europea de Turismo Sostenible en Espacios Naturales Protegidos*.

Hay que destacar que solo hay participación de diez comunidades autónomas y de ninguna de las dos ciudades autónomas. Por tanto, el peso relativo real de Asturias es superior al que se deriva de su aportación al total de espacios adheridos de España, puesto que existen regiones que no participan. De las comunidades autónomas del norte de España solo hay presencia de Asturias y de Galicia: en esta última hay adheridos tres espacios naturales protegidos, uno más que en Asturias, aunque en superficie se sitúa Asturias por delante pese a su menor tamaño total.

Como se señaló en el apartado 2, la *Carta Europea de Turismo Sostenible en Espacios Naturales Protegidos* se implanta en dos fases. En un primer momento es el espacio natural protegido el que se adhiere para, en la segunda fase, hacerlo empresas que actúan en su territorio. En España existen 441 empresas de las que 411 pertenecen a las actividades más habituales en turismo: alojamiento, restauración y actividades; entre ellas predominan los alojamientos.

Figura 12 – Presencia de la CETS en España (2016). Superficie (ha)



Fuente: elaboración propia con datos de www.redeuroparc.org.

También están adheridas empresas agroalimentarias, cosméticas o de otro tipo que están vinculadas al territorio adherido (Figura 13).

Figura 13 – Empresas Adheridas a la CETS (2016)

	ESPAÑA	ASTURIAS (SOMIEDO)	%
Actividades	59	2	3,39
Alojamiento	228	6	2,63
Alojamiento y actividades	23	0	0,00
Restaurantes	58	3	5,17
Turismo activo	43	0	0,00
Otras	30	0	0,00
TOTAL	441	11	2,49

Fuente: elaboración propia con datos de www.redeuroparc.org.

En Asturias solo hay empresas adheridas en el Parque Natural de Somiedo, en total once, lo que supone el 2,5% de todas las de España. También en él predominan los alojamientos, con seis empresas, y un peso menor de restaurantes

y empresas de actividades. Sin embargo, en términos porcentuales el mayor peso es el de los restaurantes que suponen el 5,2% de todos los adheridos en España frente al 3,4% de las actividades y el 2,6% de los alojamientos.

Cabe concluir que la presencia de la *Carta Europea de Turismo Sostenible en Espacios Naturales Protegidos* en Asturias es todavía reducida tanto en términos absolutos como relativos, por lo que podría decirse que la utilización de esta acreditación como elemento diferenciador de los espacios protegidos regionales está siendo poco utilizada.

Hay que tener en cuenta que todo este tipo de esquemas que actúan como sellos de calidad tiene un coste relativamente elevado, especialmente para las empresas pequeñas, y no solo en dinero sino también en tiempo de preparación de la solicitud, acreditación, funcionamiento posterior y evaluaciones periódicas. Esta es una posible explicación de la poca presencia en la región y del escaso número de empresas que hasta el momento se han adherido.

6. CONCLUSIONES

Natura 2000 es una red de zonas protegidas uno de cuyos objetivos es intentar detener la pérdida de biodiversidad y es el principal instrumento para la conservación de la naturaleza que tiene la Unión Europea. Sin embargo algunos autores plantean que el establecimiento de un área de protección basada en la presencia de una especie o hábitat concretos, especialmente los menos atractivos o vistosos, no es suficiente para asegurar su conservación pues en muchos casos estas zonas suponen un pequeño porcentaje de las áreas de posible existencia de los mismos; incrementar la superficie protegida es una de las formas de promover la conservación efectiva por lo que si el aumento se produce (en superficie o grado de protección) podría considerarse un indicador del compromiso con la conservación de la naturaleza de un determinado territorio.

Desde su incorporación a la Unión Europea el número de espacios protegidos en España no ha cesado de crecer. Entre los factores que explican esta evolución se encuentra el impulso dado desde las instituciones europeas, espe-

cialmente con la puesta en marcha de la red Natura 2000. Asturias no es ajena a este proceso y desde 1986 la superficie protegida de la región se ha incrementado sustancialmente. En estos momentos España es el país que más territorio aporta a la red, superando en diez puntos la media de superficie protegida de la total de la Unión Europea. Dentro de España, el Principado de Asturias se sitúa también por encima de la media nacional y, por tanto, de la europea, en superficie de la región que es territorio LIC o ZEPA. Pese a ello no existe un conocimiento exacto ni del número de visitantes ni de los beneficios que Natura 2000 aporta a la región, aunque sí se han estimado los costes nacionales de gestión por hectárea, que se sitúan por debajo de la media nacional. Respecto a otros beneficios, como los aportados por los visitantes de estos territorios, tampoco existen estudios regionales detallados aunque sí se hayan realizado estimaciones para la Unión Europea en su conjunto que muestran una importante contribución a la generación de ingresos y empleo.

La presencia de la *Carta Europea de Turismo Sostenible en Espacios Naturales Protegidos* es todavía pequeña en el Principado. Es cierto que su implantación es compleja y costosa, pero en un contexto en que cada vez hay más espacios naturales protegidos y en el que la información sobre su existencia y características es más fácilmente accesible a través de las nuevas tecnologías, este sello de calidad actúa como factor de diferenciación. Incrementar su peso en los espacios protegidos asturianos y entre las empresas que prestan servicios en los mismos y que venden bienes producidos en ellos puede ser una estrategia para lograr una mayor visibilidad de los mismos y favorecer la generación de ingresos y empleo a través no solo de turismo sino también de otras actividades económicas compatibles con la protección de los recursos naturales que se ubican en los territorios protegidos.

7. BIBLIOGRAFÍA

ALBA ALONSO, J. y CENICEROS GONZÁLEZ, E. (2004): «Desarrollo turístico asociado al aprovechamiento de las ventajas competitivas de los espacios naturales protegidos» en *el IX Congreso de la Asociación Española de Expertos Científicos en Turismo (AECIT). El uso turístico de los espacios naturales*, Logroño, 11 y 12 de noviembre de 2004. Organiza: AECIT.

- BOSSO, L., REBELO, H., GARONNA, A.P. y RUSSO, D. (2013): «Modelling geographic distribution and detecting conservation gaps in Italy for the threatened beetle *Rosalia alpina*» en *Journal for nature conservation* n.º 21, pp. 72-80.
- GETZNER, M. y JUNGMEIER, M. (2002): «Conservation policy and the regional economy: the regional economic impact of Natura 2000 conservation sites in Austria» en *Journal for nature conservation* n.º 10, pp. 25-34.
- GURRUTXAGA, M., LOZANO, P. J. y BARRIO, G. DEL (2010): «GIS-based approach for incorporating the connectivity of ecological networks into regional planning» en *Journal for nature conservation* n.º 18, pp. 318-326.
- HERRERO CORRAL, G. (2008): «Configuración de la red Natura 2000 en España. Análisis comparativo por comunidades autónomas» en *Anales de geografía* vol. 28, n.º 2, pp. 85-109.
- HOSSELL, J.E., ELLIS, N.E., HARLEY, M.J. y HEPBURN, I.R. (2003): «Climate change and nature conservation: Implications for policy and practice in Britain and Ireland» en *Journal for nature conservation* n.º 11, pp. 67-73.
- JIMÉNEZ BELTRÁN, D. (2002): «La estrategia de desarrollo sostenible de la Unión Europea en el contexto global: de Río a Johannesburgo» en *Información comercial española* n.º 800, pp. 97-122.
- JONES-WALTERS, L. y ČIVIĆ, K. (2013): «European protected areas: past, present and future» en *Journal for nature conservation* n.º 21, pp. 122-124.
- LANGANKE, T., ROSSNER, G., VRŠČAJ, B., LANG, S. y MITCHLEY, J. (2005): «Selection and application of spatial indicators for nature conservation at different institutional levels» en *Journal for nature conservation* n.º 13, pp. 101-114.
- LOUETTE, G., ADRIAENS, D., ADRIAENS, P., ANSELIN, A., DEVOS, K., SANNEN, Kurt., LANDUYT, W. VAN., PAELINCKX, D. y HOFFMAN, M. (2011): «Bridging the gap between the Natura 2000 regional conservation status and local conservation objectives» en *Journal for nature conservation* n.º 19, pp. 224-235.
- MENOR TORIBIO, J. (1999): «La Directiva Hábitats 92/43/CE y la red Natura 2000» en *Cuadernos geográficos* n.º 29, 1999 pp. 143-155
- MILLER, C., KETTUNEN, M. e IEEP. (2006): *Financiación de la red Natura 2000. Manual de orientación*. Edita: Comunidades europeas, Bruselas.
- MORENO, V., PICAZO, I., VÁZQUEZ-DODERO, I. e HIDALGO, R. (coords.) (2013): *Valoración de los costes de conservación de la red Natura 2000 en España*. Edita: Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente, Madrid.
- MÚGICA, M. y GÓMEZ-LIMÓN, J. (2002): «El Plan de Acción para los espacios naturales protegidos del Estado español» en *Ecosistemas* 11 (2). Mayo 2002. pp. 1-5.
- MÜSSNER, R. y PLACHTER, H. (2002): «Methodological standards for nature conservation: case-study landscape planning» en *Journal for nature conservation* n.º 10, pp. 3-23.
- NEUVONEN, M., POUTA, E., PUUSTINEN, J. y SIEVÄNEN, T. (2010): «Visits to national parks: effects on parks characteristics and spatial demand» en *Journal for nature conservation* n.º 18, pp. 224-229.

- OPERNAMIS, O., KALNINS, S.N. y AUNINS, A. (2015): «Merging science and arts to communicate nature conservation» en *Journal for nature conservation* n.º 28, pp. 67-77.
- PIETRZYK-KASZYŃSKA, A., CENT, J., GRODZIŃSKA-JURCZAK, M. y SZYMAŃSKA, M. (2012): «Factors influencing perception of protected areas. The case of Natura 2000 in Polish Carpathian communities» en *Journal for nature conservation*, n.º 20, pp. 284-292.
- PRÖBSTL, U. (2003): «Natura 2000. The influence of the European directives on the development of nature-based sport and outdoor recreation in mountain areas» en *Journal for nature conservation* n.º 11, pp. 340-345.
- RUBIO-SALCEDO, M., MARTÍNEZ, I., CARREÑO, F. y ESCUDERO, A. (2013): «Poor effectiveness of the Natura 2000 network protecting Mediterranean lichen species» en *Journal for nature conservation* n.º 21, pp. 1-9.
- SPENCELEY, A. (2016): «Tourism and protected areas: Comparing the 2003 and 2014 IUCN World Parks Congress» en *Tourism and hospitality research* 0(0), pp. 1-16.
- SUNYER LACHIONDO, C. (ed.) (2001): *Iniciativa local y red Natura 2000. Hacia un desarrollo rural sostenible*. Edita: Terra, Madrid.
- TOLÓN BECERRA, A. y LASTRA BRAVO, X. (2008): «Los espacios naturales protegidos. Concepto, evolución y situación actual en España» en *Revista electrónica de medio ambiente* n.º 5, págs. 1-25.
- TORKAR, G. y MCGREGOR, S. L.T. (2012): «Reframing the conception of nature conservation management by transdisciplinary methodology: from stakeholders to stakeholders» en *Journal of nature conservation* n.º 20, 2012 pp. 65-71.
- TROITIÑO VINUESA, M. A., MARCOS GARCÍA-BLANCO, F. J. de., GARCÍA HERNÁNDEZ, M., RÍO LAFUENTE, M^a. I. del., CARPIO MARTÍN, J., CALLE VAQUERO, M. de la, y ABAD ARAGÓN, L.D. (2005): «Los espacios protegidos en España: significación e incidencia interterritorial» en *Boletín de geógrafos españoles* n.º 38, pp. 227-265.
- VALDÉS PELÁEZ, L. (2002): «La política turística de la Unión Europea. Nuevas orientaciones». En *Memoria del IV Congreso Andaluz de Turismo: Jaén, noviembre de 2001*. Edita: Cámara Oficial de Comercio e Industria de Jaén, Jaén. 2002, pp. 200-220
- VIMAL, R., MATHEVET, R. y THOMPSON, J.D. (2012): «The changing landscape of ecological networks» en *Journal for nature conservation* n.º 20, 2012, pp. 49-55.

OTRAS FUENTES

- BIO intelligence service. *Estimating the economic value of the benefits provided by the tourism/recreation and employment supported by Natura 2000. Final report prepared for the European Commission-DG Environment*. Edita: BIO Intelligence service, París, 2011.
- COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS. *Informe de síntesis sobre el estado de conservación de los tipos de hábitats y especies de conformidad con el artículo 17 de la Directiva de Hábi-*

tats. *Informe de la comisión al consejo y al parlamento europeo*. COM (2009) 358 final. Disponible en <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex%3A52009DC0358>. 2009.

COMISIÓN EUROPEA. *Comunicación de la Comisión. Desarrollo sostenible en Europa para un mundo mejor: Estrategia de la Unión Europea para un desarrollo sostenible (Propuesta de la Comisión ante el Consejo Europeo de Gotemburgo)*. Bruselas, 15.5.2001 COM (2001) 264 final [última consulta: 1 de noviembre de 2014].

COMISIÓN EUROPEA. *Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo relativa a la revisión de la Estrategia para un desarrollo sostenible Plataforma de acción*. Bruselas, 13.12.2005 COM (2005) 658 final [última consulta: 1 de noviembre de 2014].

COMISIÓN EUROPEA. *Estado de la naturaleza en la Unión Europea. Informe sobre el estado y las tendencias de los tipos de hábitats y las especies regulados por las Directivas de Aves y de Hábitats durante el período 2007-2012 exigido en virtud del artículo 17 de la Directiva de Hábitats y del artículo 12 de la Directiva de Aves. Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo* COM(2015) 219 final. Disponible en eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52015DC0219.

COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES. *Communication from the Commission to the Council and the Parliament on financing Natura 2000. Extended Impact Assessment*. COM(2004)431 final. Edita: Commission of the European Communities, Bruselas. 2004.

Decisión 1386/2013/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 20 de noviembre de 2013 relativa al Programa General de Acción de la Unión en materia de Medio Ambiente hasta 2020 «Vivir bien, respetando los límites de nuestro planeta». Diario Oficial de la Unión Europea L 354/171 del 28 de diciembre de 2013.

Dirección General de Conservación de la Naturaleza (s.f.). *Informe 1994–2000 sobre la aplicación de la directiva 92/43/cee «habitats» (artículo 17)*. España. Disponible en http://www.magrama.gob.es/es/biodiversidad/temas/espacios-protegidos/red-natura-2000/rn_cons_seguintamiento_Art17.aspx.

Directiva 2009/147/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de noviembre de 2009, relativa a la conservación de las aves silvestres (versión codificada). DOUE núm. L 20/7 de 26 de enero de 2010.

Directiva 79/409/CEE del Consejo, de 2 de abril de 1979, relativa a la conservación de las aves silvestres. DOCE núm. L 103/1 de 25 de abril de 1979.

Directiva 92/43/CEE del Consejo, de 1 de mayo de 1992, relativa a la conservación de los hábitats naturales y de la fauna y flora silvestres. DOCE núm. L 206 de 22 de julio de 1992.

Directrices de conservación de la red Natura 2000 en España (s.f.). Disponible en www.magrama.gob.es/es/biodiversidad/planes-y-estrategias.

EUROPARC Federation. *Carta europea del turismo sostenible en los espacios protegidos*. Edita EUROPARC, Grafenau. 2007.

EUROPARC-España. *Plan de acción para los espacios naturales protegidos del Estado Español*. Edita: Fundación Fernando González Bernáldez, Madrid. 2002.

EUROPARC-España. *Anuario del estado de los espacios naturales protegidos 2013*. Edita: Fundación Fernando González Bernáldez, Madrid. 2014

Ley 4/1989, de 27 de marzo, de Conservación de los Espacios Naturales y de la Flora y Fauna Silvestres. BOE núm. 74 de 28 de marzo de 1989.

MARM. *Red Natura 2000. Análisis y Prospectiva - Serie Medio Ambiente nº3*. Edita: Subdirección General de Análisis, Prospectiva y Coordinación, Subsecretaría. Ministerio de Medio Ambiente y Medio Rural y Marino, Madrid, 2010.

Real Decreto 1997/1995, de 7 de diciembre, por el que se establece medidas para contribuir a garantizar la biodiversidad mediante la conservación de 105 hábitats naturales y de la fauna y flora silvestres. BOE núm. 310 de 28 de diciembre de 1995.

Real Decreto 2488/1994, de 23 de diciembre, por el que se determinan las funciones de la Comisión Nacional de Protección de la Naturaleza, se dictan las normas que regulan su funcionamiento y se establecen los comités especializados adscritos a la misma. BOE núm. 15, de 18 de enero de 1995.

FUENTES ELECTRÓNICAS

ur-lex.europa.eu

www.eea.europa.eu/data-and-maps/data/natura-6

www.magrama.gob.es

www.redeuroparc.org

Los acuerdos comerciales exteriores de la Unión Europea: España ante el Acuerdo de Libre Comercio UE-Corea del Sur

Alfonso Fernández Carbajal
Universidad de Oviedo

Resumen:

En el preámbulo del Tratado de Roma, por el que se constituyó en 1957 la CEE, los países fundadores manifestaron su intención de favorecer, a través de la política comercial común, la progresiva liberalización del comercio internacional. Este deseo se ha materializado en la negociación y posterior firma de numerosos acuerdos –fundamentalmente de libre comercio– entre la hoy UE y diferentes países o bloques económicos, los cuales tienen, lógicamente, una importante influencia en el comercio exterior de los países implicados. Teniendo en cuenta lo anterior, el objetivo del presente trabajo es analizar cómo está afrontando nuestro país la firma del Acuerdo de Libre Comercio entre la UE y Corea del Sur, cuya entrada en vigor se ha producido en el año 2011. En este sentido, resulta interesante conocer la evolución reciente y situación actual de las relaciones comerciales bilaterales entre los dos países, para lo que se utilizará principalmente la información estadística disponible en la base de datos «DataComex», gestionada por la Secretaría de Estado de Comercio del gobierno de nuestro país.

Abstract:

In the preamble of the Treaty of Rome, which established the EEC in 1957, the six founding countries expressed their intention to promote, through the common commercial policy, the progressive liberalization of international trade. This desire has materialized in the negotiation and subsequent signing of numerous trade agreements –many of which free trade agreements– between the EU and different countries or regional trading blocs and they have, of course, an important influence on the external trade of the countries involved. Given the above, the purpose of this paper is to analyze how Spain is facing the signing of the Free Trade Agreement between the EU and South Korea, which entered into force in 2011. In this regard, it is interesting to know the recent development and current situation of bilateral trade relations between the two countries, for which the database «DataComex», managed by the State Secretariat for Commerce of the Government of Spain, will be mainly used.

Palabras clave:

Relaciones económicas internacionales, política comercial común, comercio exterior, acuerdo de libre comercio.

Keywords:

International economic relations, common commercial policy, external trade, free trade agreement.

1. LA POLÍTICA COMERCIAL COMÚN DE LA UE: LOS ACUERDOS DE LIBRE COMERCIO

Finalizada la Segunda Guerra Mundial, la cooperación como fórmula para evitar conflictos bélicos se empieza a imponer con claridad como máxima en las relaciones internacionales. En el terreno comercial, esta idea se traduce en el objetivo de reducir progresivamente las elevadas barreras al comercio entonces existentes. Se pretende, de esta forma, favorecer el crecimiento económico mediante unas relaciones comerciales internacionales más intensas y fluidas entre los diversos países. Fruto de ello es el denominado Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (GATT) firmado en 1947 inicialmente por 23 países (denominados «partes contratantes») y que verá muy significativamente incrementado su número en los años y décadas posteriores. Este Acuerdo es el antecedente de la actual Organización Mundial del Comercio (OMC), que comenzó su andadura como institución internacional el 1º de enero de 1995 y que, actualmente integrada por 163 países miembros, se encarga de establecer y administrar las normas que rigen el comercio a nivel mundial.

En este contexto, los países que impulsan –a lo largo de la década de 1950– el proceso de integración europea también manifiestan su intención de contribuir a este proceso de liberalización comercial, de tal forma que en el denominado Tratado de Roma (firmado en 1957 y por el que se constituye la CEE) aparece recogido en su preámbulo no ya sólo el deseo de ese grupo de países de eliminar las fronteras económicas existentes entre ellos sino también el de contribuir «...mediante una política comercial común a la progresiva supresión de las restricciones a los intercambios internacionales».

Esta apuesta por la liberalización comercial es muy relevante, habida cuenta que la actual UE es la primera potencia comercial del mundo tanto en lo referente a bienes como, muy especialmente, a servicios. Desde la Comisión Europea se recalca, además, el papel del libre comercio como factor que contribuye a la creación de empleo, al incremento de la productividad –vía fomento de la innovación– y, en definitiva, al crecimiento económico (COMISIÓN EUROPEA, 2016, p. 5).

Por otra parte, y como es sabido, la política comercial común de la UE tiene dos componentes fundamentales: la *política comercial autónoma*, donde se in-

cluyen las decisiones en esta materia adoptadas unilateralmente por las instituciones de la UE, y la *política comercial convencional*, en la que se incluyen los acuerdos comerciales alcanzados con terceros países. El presente trabajo se centrará, precisamente en esta última.

Los acuerdos comerciales que la UE celebra con terceros países constituyen –junto con su participación en las negociaciones llevadas a cabo en el seno de la Organización Mundial del Comercio, especialmente dentro del denominado Programa de Doha para el Desarrollo en la actualidad– la principal fórmula utilizada para materializar el deseo de favorecer la liberalización comercial a nivel mundial apuntado con anterioridad. Dependiendo del grado de desarrollo del país o, en su caso, países, con el o los que se negocie el correspondiente acuerdo, los objetivos a perseguir difieren sensiblemente. Así, si se engloba dentro del grupo de los desarrollados o en desarrollo (emergentes) los objetivos se centran fundamentalmente en una apertura recíproca de los mercados entre la UE y dicho país. Si se trata de alguno o varios de los denominados países menos adelantados, el objetivo comercial suele complementarse con medidas adicionales destinadas a favorecer el desarrollo de estos últimos.

La apertura recíproca de los mercados suele materializarse, en la práctica, en la negociación de un *Acuerdo de Libre Comercio* (ALC) con el país (o países) en cuestión. Tradicionalmente, este tipo de acuerdos tenían como objetivo la eliminación mutua de las barreras de tipo arancelario, así como de los contingentes o cuotas. No obstante, la existencia de numerosas barreras de tipo no arancelario, que también restringen y dificultan de manera notable el comercio internacional, ha traído como consecuencia la inclusión en las negociaciones de este tipo de acuerdos de cuestiones relativas a la eliminación de estas últimas. Por otra parte, y en la medida en que permiten ofrecer un trato comercial privilegiado a determinados países frente al resto, los ALC son una excepción a la denominada Cláusula de Nación más Favorecida (NMF), aplicada en el seno de la OMC para garantizar la no discriminación en materia comercial.

Dada su condición de acuerdos exteriores, los ALC son negociados por la Comisión Europea previa autorización del Consejo de la UE (o de Ministros), que debe también ratificarlos si dichas negociaciones concluyen de forma sa-

tisfactoria.¹ Hay que destacar también a este respecto que, en virtud de lo establecido en el Tratado de Lisboa, el Parlamento Europeo tiene la facultad de aceptar o rechazar el texto del acuerdo, pero no de enmendarlo.² Finalmente, para su plena entrada en vigor suele requerirse también la ratificación del mismo por parte de los países miembros, utilizándose habitualmente la vía parlamentaria para ello.

De todos los acuerdos de este tipo ya negociados o en vías de negociación entre la UE y terceros países, la presente comunicación se centrará en el firmado con Corea del Sur (o República de Corea, como se la conoce de manera más oficial).

2. COREA DEL SUR EN EL CONTEXTO DE LA ECONOMÍA MUNDIAL

Si algo ha caracterizado la evolución de la economía surcoreana en las últimas décadas lo es, sin duda, el más que considerable crecimiento económico que el país ha experimentado pasando, en aproximadamente una generación, de estar incluido en las estadísticas internacionales entre los países en desarrollo a estarlo claramente entre los desarrollados en la actualidad.³ De la intensidad de este crecimiento da buena cuenta el hecho de que Corea del Sur tenía, a principios de la década de 1970, un PIB per cápita similar al de Bolivia o Costa de Marfil y, aproximadamente treinta años más tarde (finales del siglo XX), su PIB per cápita era ya en torno a cinco veces el del primero y en torno a siete veces y media el del segundo (ALONSO, 2000, p. 45). El importante incremento de la renta per cápita que dicho crecimiento ha traído consigo lo ha convertido en un atractivo mercado tanto para UE en su conjunto como para España, teniendo en cuenta además las todavía modestas cifras que alcanza, en ambos casos, el comercio exterior bilateral con este país asiático, como se tendrá ocasión de comprobar más adelante.

La pujanza de la economía surcoreana se ha mantenido en un contexto geográfico marcado por otras dos economías muy relevantes en la escena mundial:

¹ Artículo 207 del Tratado de Funcionamiento de la UE (TFUE).

² Artículo 218.6 del TFUE.

³ Para un análisis más detallado de su situación económica, véase Oficina Económica y Comercial de España en Seúl (2016, pp. 14-35).

la china (emergente) y la japonesa (plenamente desarrollada).⁴ De hecho, en los últimos años se observa una clara interdependencia entre las economías de estos tres países, pese a los conflictos históricos y territoriales que aún mantienen entre sí.⁵ Esta interdependencia no es óbice para que exista un claro recelo ante la creciente hegemonía china en este continente, y esta es una de las razones por las cuales tanto Corea del Sur como Japón están intentando firmar ALC con otros países no sólo asiáticos, sino también del resto del mundo.

En el caso concreto surcoreano, estos acuerdos buscan asimismo reforzar aún más el pilar básico sobre el que ha decidido sustentar el crecimiento futuro de su economía: el sector exterior. Aunque son numerosos los ALC que ha negociado y está negociando, merece la pena destacar los firmados en 2009 con EE.UU. (en vigor desde el 15 de marzo de 2012), la India (en vigor desde el 1 de enero de 2010) y la UE (en vigor desde el 1 de julio de 2011 y al que nos referiremos posteriormente), así como el firmado el pasado año 2015 con China (pendiente en 2016 su entrada en vigor).

Por todo lo anterior, la presencia de Corea del Sur en los mercados internacionales es muy destacada,⁶ especialmente tras la crisis que azotó el continente asiático en 1997 y que a punto estuvo de llevar al país a una recesión tras una larga etapa de crecimiento y desarrollo económico. No obstante, se recuperó con bastante rapidez (para lo que contó, además, con la asistencia del Fondo Monetario Internacional –FMI–) poniendo en marcha una serie de reformas estructurales para hacer de la coreana una auténtica economía de mercado (lo que implicaba reducir la significativa intervención estatal en la misma) y lograr una mayor apertura al exterior. Esta última apuesta se ha visto reforzada en el contexto de la reciente crisis financiera internacional iniciada en 2008, ante la cual Corea del Sur ha tratado de reforzar la competitividad de sus producciones en sectores estratégicos –como la industria del automóvil, la electrónica de consumo o la construcción naval– apostando decididamente por la innovación (se ha convertido en uno de los países que más recursos destina a

⁴ Corea del Sur se sitúa actualmente como la cuarta economía de Asia, tras las dos anteriores y la India.

⁵ Téngase en cuenta, a este respecto, que China es el principal aliado de Corea del Norte –en conflicto permanente con Corea del Sur desde la partición establecida tras la Segunda Guerra Mundial–, en tanto que Japón fue potencia colonizadora de la península coreana.

⁶ Según datos de la OMC correspondientes a 2014, Corea del Sur es el 7º país exportador y el 9º importador a nivel mundial.

actividades I+D+i en relación al PIB) y por la sociedad del conocimiento (GINÉ, 2011, p. 196).

3. EL ALC UE-COREA DEL SUR. PRINCIPALES RASGOS CARACTERÍSTICOS

El origen de este Acuerdo hay que encontrarlo en la designación de este país como socio prioritario en la estrategia de política comercial de la UE. A partir de aquí, las negociaciones se inician en Seúl en mayo de 2007 y concluyen en octubre de 2009, firmándose oficialmente el 6 de octubre de 2010 –en el contexto de la quinta cumbre UE-Corea del Sur que se celebraba por esas fechas en Bruselas– y aplicándose provisionalmente a partir del 1 de julio de 2011.⁷

Se trata del primer acuerdo que la UE firma con un país asiático y es considerado por esta como el ALC de mayor alcance concluido hasta esa fecha, tanto por la rapidez con la que se prevé la eliminación de los derechos arancelarios en buena parte de los productos como por la amplia liberalización del comercio de servicios acordada y los compromisos específicos alcanzados en ámbitos tales como la eliminación de barreras no arancelarias, el acceso a la contratación pública, la protección de los derechos de propiedad intelectual o las prácticas comerciales desleales.⁸

De forma resumida, podemos destacar como principales puntos de este Acuerdo los siguientes:⁹

- Se suprimen, en un plazo de cinco años generalmente, los derechos de aduana aplicados a casi todos los productos industriales y a una parte sustancial de los productos agrícolas y pesqueros. Dado que tanto la UE como Corea del Sur aplican esa supresión de aranceles a los productos originarios de la otra parte y, actualmente, con la fragmentación de las cadenas de producción de bienes a nivel mundial –característica

⁷ El texto del acuerdo se encuentra publicado en el Diario Oficial de la UE L127 de 14 de mayo de 2011. Actualmente, ya ha entrado de forma definitiva en vigor tras su ratificación por parte de los parlamentos de todos los Estados Miembros.

⁸ Todo ello hace que la UE lo considere como el primero de una «nueva generación» de ALC.

⁹ Un análisis de los principales contenidos de este Acuerdo puede verse en COMISIÓN EUROPEA (2011).

del proceso de globalización que estamos viviendo— es difícil que un producto haya sido enteramente fabricado en un solo país, se recogen en el Acuerdo una serie de reglas de origen con los criterios que se utilizarán para determinar el carácter «originario» o no de un determinado producto a estos efectos.

- Se recogen asimismo una serie de disposiciones tendentes a eliminar los denominados obstáculos técnicos al comercio,¹⁰ especialmente los relativos a productos electrónicos de consumo, vehículos de motor y componentes, productos farmacéuticos y sanitarios y productos químicos. La búsqueda de una mayor transparencia en las respectivas normativas y el recurso, en la medida de lo posible, a normas internacionalmente aceptadas figuran entre los compromisos más relevantes en este sentido.
- Respecto a las medidas sanitarias y fitosanitarias, se plantea conciliar el impulso al comercio de animales, plantas y sus derivados con la necesaria salvaguarda de la salud humana y de la supervivencia de las especies. A modo de ejemplo, se pueden citar las normas que regulan el uso de aditivos en los alimentos o la cooperación para el reconocimiento de zonas libres de enfermedades, de cara a facilitar la comercialización de productos del sector agro-ganadero. Las normas internacionales son, también aquí, especialmente relevantes.
- En lo que al mercado de contratación pública se refiere,¹¹ la UE y Corea del Sur se comprometen mutuamente a facilitar a las empresas de la otra parte el acceso a los contratos relacionados con la construcción de infraestructuras básicas.
- En materia de propiedad intelectual, se establecen disposiciones para garantizar la defensa de los derechos de autor, así como para el registro y protección de las marcas e indicaciones geográficas protegidas.¹²

¹⁰ Cuando diferencias en las normativas técnicas aplicadas por cada una de las partes —a la hora de fabricar un determinado producto, por ejemplo— dificultan o impiden que los productos originarios de un país puedan venderse en otro.

¹¹ Aquel que tiene su origen en los anuncios y licitaciones de obras, servicios y suministros por parte de las diferentes administraciones públicas.

¹² Más conocidas con el nombre de denominaciones de origen.

- Finalmente, en materia de servicios, el acuerdo facilita de manera notable la prestación de servicios por parte de proveedores de la UE en Corea del Sur –hasta entonces bastante proteccionista al respecto– al aceptar este país una apertura de sus mercados en numerosas actividades de este tipo (telecomunicaciones, servicios medioambientales, financieros, de transporte marítimo,...).

4. ESPAÑA ANTE EL ALC UE-COREA DEL SUR

Aunque muy distantes geográficamente, Corea del Sur y España no son países tan distintos como pudiera parecer en un principio, presentando ciertas similitudes en su reciente evolución histórica, tanto desde el punto de vista político como económico (HIDALGO, 2007, pp. 20-45).

En el cuadro 1 se incluyen algunos indicadores económicos básicos de ambos países. Podemos observar cómo sus economías tienen un tamaño, medido a través del PIB, similar.¹³ Su nivel de desarrollo los sitúa en el grupo de países de desarrollo humano muy alto,¹⁴ ocupando Corea del Sur y España los puestos 17 y 26 respectivamente en el ranking. En lo que a sus relaciones económicas con el exterior se refiere, merece la pena destacar el superávit de la balanza comercial surcoreana frente al déficit de la española, algo que se ha repetido de forma prácticamente sistemática en las últimas décadas.¹⁵ Se incluyen, además, en el cuadro, dos indicadores en los que las diferencias entre ambos países son notorias: la tasa de paro, principal problema de la economía española en la actualidad, y el esfuerzo innovador, donde observamos la ya comentada apuesta surcoreana por la promoción de este tipo de actividades y de la que España no está tomando ejemplo.

¹³ Ligeramente superior, no obstante, la surcoreana si tomamos como referencia el PIB en términos de paridad de poder adquisitivo (PPA). Si este último lo expresamos en términos per cápita, la mayor población de dicho país hace que las cifras se muevan nuevamente en valores muy similares.

¹⁴ Tomando como referencia el denominado Índice de Desarrollo Humano (IDH), elaborado en el seno del Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD).

¹⁵ En el caso español dicho déficit, no obstante, está siendo compensado estos últimos años con el superávit de la balanza de servicios, gracias a los ingresos por turismo, de tal forma que nuestra cuenta corriente presenta un ligero superávit.

CUADRO 1
Corea del Sur y España: algunos indicadores económicos básicos

Indicadores	Corea del Sur	España
Población (millones), 2014	50,4	46,4
PIB (mill. \$ corrientes), 2014	1.410.383	1.404.307
PIB PPA (mill. \$), 2014	1.732.352	1.566.777
PIB per cápita PPA(\$), 2014	33.395	33.638
IDH (clasificación en el ranking), 2014	17 (DH muy alto)	26 (DH muy alto)
Saldo cuenta corriente (mill \$), 2014	89.419	10.456
Saldo balanza comercial (bienes) (mill \$), 2014	47.150	-33.635
Saldo balanza servicios (mill \$), 2014	8.207	64.157
Tasa de paro, 2015	3,6	22,1
Gasto I+D (% PIB), 2014	4,3	1,2

FUENTE: Elaboración propia a partir de datos de la OMC, la OCDE y la ONU.

En lo que se refiere a sus relaciones económicas bilaterales, hay que destacar primeramente que, hasta mediados de la década de 1980, eran prácticamente testimoniales (BENÍTEZ Y CABRERA, 2010, pp. 32-33), y ello pese a que España estableció relaciones diplomáticas con este país en 1950. A partir de ese momento, se han ido incrementando gradualmente los intercambios comerciales, aunque con algunas oscilaciones que coinciden, básicamente, con momentos de coyuntura económica adversa. Pese a todo, las relaciones comerciales bilaterales son todavía relativamente escasas y presentan, por ello, un importante potencial de crecimiento para los próximos años. El ALC UE-Corea del Sur puede jugar un importante papel en este sentido.

Si analizamos el saldo comercial entre los dos países y cómo ha evolucionado en los últimos años, hay que destacar especialmente que, salvo en momentos puntuales,¹⁶ ha sido habitualmente desfavorable para nuestro país, como podemos observar en el cuadro 2, donde se recogen los principales datos globales del comercio bilateral entre España y Corea del Sur para el período 2000-2015. No obstante, dicho saldo se ha ido corrigiendo en los últimos años –lo que ha permitido mejorar nuestra tasa de cobertura– hasta producirse, en el año 2014, una situación de superávit comercial que parece que ha vuelto a revertirse el pasado año 2015.

¹⁶ Como ha ocurrido en los años 1994 y 2014.

CUADRO 2
Comercio bilateral de bienes entre España y Corea del Sur
(2000-2015)

Año	EXPORT (X) Miles Euros	IMPORT (M) Miles Euros	Saldo Miles Euros	Tasa de cobertura (X/M) %
2000	274.308,64	1.896.926,57	-1.622.617,93	14,46
2001	302.923,95	2.058.806,63	-1.755.882,68	14,71
2002	370.581,40	2.143.900,39	-1.773.319,00	17,29
2003	338.065,12	2.209.736,57	-1.871.671,45	15,30
2004	361.085,42	2.673.049,50	-2.311.964,07	13,51
2005	413.366,61	2.982.816,19	-2.569.449,58	13,86
2006	512.099,72	3.878.658,60	-3.366.558,87	13,20
2007	534.096,91	3.603.892,39	-3.069.795,48	14,82
2008	569.520,72	2.689.896,59	-2.120.375,87	21,17
2009	574.733,33	1.821.265,53	-1.246.532,21	31,56
2010	742.008,95	1.655.229,11	-913.220,16	44,83
2011	790.673,43	1.705.661,92	-914.988,49	46,36
2012	1.077.916,58	1.606.260,88	-528.344,31	67,11
2013	1.080.868,43	1.602.247,52	-521.379,08	67,46
2014	1.987.540,09	1.660.386,03	327.154,06	119,70
2015a	1.851.141,10	2.289.787,42	-438.646,32	80,84

Nota: ^a Datos provisionales.

FUENTE: Elaboración propia a partir de DataComex, Secretaría de Estado de Comercio.

Dado que el punto de inflexión en nuestras relaciones comerciales con este país se ha producido entre los años 2007 y 2008, parece evidente que los efectos de la reciente crisis financiera internacional (que ha afectado con mucha más intensidad a España que a Corea del Sur) tienen mucho que ver en este cambio de tendencia. Pero parece que también está afectando –y positivamente para nuestro país– el ya comentado ALC UE-Corea del Sur. Resulta, en este sentido, muy llamativo el fuerte incremento de las exportaciones españolas que se produce entre 2011 –año de su entrada en vigor– y 2015, duplicándose ampliamente en estos cuatro años y alcanzando cifras desconocidas hasta entonces. En este sentido, conviene volver a recordar aquí que uno de los rasgos característicos de este Acuerdo es la rapidez con la que se ha decidido reducir o suprimir los derechos de aduana –cinco años como regla general– siendo justamente durante el primer año de su vigencia cuando se establece la reducción más significativa: 850 de los 1600 millones de euros de ahorro que se calculaba iba a

suponer tal supresión (COMISIÓN EUROPEA, 2011, p. 4), circunstancia que podría explicar¹⁷ el sustancial incremento que, ya en 2012, se observa en las exportaciones españolas.

Por otra parte, todo parece indicar que la gravedad de la reciente crisis en nuestro país ha provocado una muy significativa disminución de las importaciones procedentes de Corea del Sur, de tal forma que éste ha podido aprovechar en mucha menor medida la liberalización comercial derivada del Acuerdo que estamos analizando. No obstante, se observa un significativo repunte de las mismas en 2015, coincidiendo con la recuperación de la economía española observada el pasado año.

Analizadas las cifras globales de nuestro comercio exterior con este país, resulta conveniente proceder a su desglose por tipo de productos. Se utiliza, para ello, la clasificación sectorial de la base de datos DataComex, y que se recoge en el cuadro 3.

CUADRO 3
Clasificación de los productos por sectores económicos

SECTORES	Mercancías incluidas
Bienes de equipo	Maquinaria para industria, equipos oficina y telecomunicaciones, material transporte,...
Alimentos, bebidas y tabaco	Frutas y legumbres, pesca, carne, bebidas, tabaco...
Sector automóvil	Automóviles, motos y componentes de automóviles.
Semimanufacturas	Hierro, acero, papel, metales no ferrosos, productos químicos,...
Manufacturas de consumo	Textiles, calzado, juguetes,...
Productos energéticos	Petróleo, gas, carbón y electricidad.
Materias primas	Animales y vegetales, minerales.
Bienes de consumo duradero	Electrodomésticos, electrónica de consumo, muebles,...
Otras mercancías	El resto.

FUENTE: Elaboración propia a partir de DataComex, Secretaría de Estado de Comercio.

Teniendo en cuenta la clasificación anterior, en los cuadros 4 y 5 se recogen los datos del comercio bilateral de bienes entre España y Corea del Sur referidos, respectivamente, a las exportaciones y a las importaciones. Los años seleccionados son los siguientes:

¹⁷ Junto con la mayor vocación exportadora de muchas empresas españolas, que tratan de compensar la caída de las ventas en el mercado interno –debido a la crisis– acudiendo a los mercados exteriores.

nados se corresponden con el comentado cambio de tendencia en nuestro saldo comercial (2007), la entrada en vigor del ALC UE-Corea del Sur (2011) y los últimos datos anuales disponibles (2015).

CUADRO 4
Exportaciones españolas de bienes a Corea del Sur por sectores
(2007, 2011 y 2015), miles de euros

SECTORES	2007	2011	2015 ^a
1 Alimentación, bebidas y tabaco	86.814,42	148.216,41	259.079,39
2 Productos energéticos	392,62	42.223,71	351.107,94
3 Materias primas	55.008,89	110.322,61	151.179,54
4 Semimanufacturas	187.347,84	234.743,83	366.263,22
5 Bienes de equipo	114.044,50	129.319,78	198.745,73
6 Sector automóvil	40.621,58	30.135,84	373.213,60
7 Bienes de consumo duradero	3.665,26	3.381,16	5.849,91
8 Manufacturas de consumo	34.470,08	75.811,99	120.168,16
9 Otras mercancías	11.731,73	16.518,09	25.533,61
Total	534.096,91	790.673,43	1.851.141,10

Nota: ^a Datos provisionales.

FUENTE: Elaboración propia a partir de DataComex, Secretaría de Estado de Comercio.

CUADRO 5
Importaciones españolas de bienes de Corea del Sur por sectores
(2007, 2011 y 2015), miles de euros

SECTORES	2007	2011	2015 ^a
1 Alimentación, bebidas y tabaco	52.976,19	45.611,73	25.870,99
2 Productos energéticos	5.542,33	52.868,41	112.871,96
3 Materias primas	11.212,01	34.128,91	14.068,65
4 Semimanufacturas	348.568,56	333.092,06	628.759,33
5 Bienes de equipo	1.538.395,38	464.305,26	465.145,66
6 Sector automóvil	1.288.027,34	583.444,86	756.274,04
7 Bienes de consumo duradero	194.965,15	65.716,23	104.526,00
8 Manufacturas de consumo	151.429,29	120.707,12	174.580,26
9 Otras mercancías	12.776,13	5.787,33	7.690,51
Total	3.603.892,39	1.705.661,92	2.289.787,42

Nota: ^a Datos provisionales.

FUENTE: Elaboración propia a partir de DataComex, Secretaría de Estado de Comercio.

El análisis de esas cifras permite conocer el perfil de nuestro comercio exterior con Corea del Sur y las modificaciones que ha sufrido en estos últimos años. Así, en 2007 las exportaciones españolas de mayor relevancia eran las semimanufacturas, los bienes de equipo y los alimentos, en tanto que los bienes de equipo y los automóviles constituían el grueso de las importaciones. Un perfil comercial que, en definitiva, guarda relación con el diferente patrón de especialización productiva de ambos países, más vinculado con productos de mayor contenido tecnológico el coreano que el español, teniendo en cuenta su dispar esfuerzo innovador comentado anteriormente.

Entre 2007 y 2011, el perfil comercial nuestras exportaciones reafirma, aún más si cabe, el bajo contenido tecnológico de las mismas, con el aumento de peso de los alimentos y las materias primas. En lo que a las importaciones se refiere, destaca la llamativa caída de los bienes de equipo, centrada fundamentalmente en equipos de oficina y telecomunicaciones, reflejo de la intensidad de la reciente crisis en nuestro país.

Más interesante resulta, para el presente estudio, la comparación entre 2011 y 2015, al coincidir con los años transcurridos desde la entrada en vigor del ALC UE-Corea del Sur.

Respecto a 2015, vemos algunas novedades interesantes en nuestro perfil exportador, aumentando muy significativamente nuestras exportaciones del sector del automóvil, cuyo valor se ha multiplicado por más de doce respecto a 2011. Todo parece indicar que la liberalización comercial con el país asiático está facilitando la exportación de algunos modelos fabricados en las plantas españolas, que parecen tener un importante éxito entre la clase media surcoreana. Lo mismo parece ocurrir con las manufacturas de consumo, protagonizadas por la moda (textil y calzado). En lo que al sector de la alimentación se refiere, el incremento que se observa en las exportaciones de nuestro país está protagonizado, en buena medida, por los productos cárnicos (y pese a que Corea del Sur tiene establecidas importantes restricciones y barreras no arancelarias a las importaciones)¹⁸ y aceites y grasas (entre ellos el aceite de oliva, prácticamente

¹⁸ En el caso de la carne de cerdo, especialmente importante para España, su exportación a Corea del Sur exige que el establecimiento que la realice haya sido previamente homologado por las autoridades de ese país. El ALC prevé desarrollar un procedimiento que facilite dicha homologación (COMISIÓN EUROPEA, 2011, p. 13).

exento del pago de derechos arancelarios desde 2014, precisamente gracias al ALC). También hay que destacar el notable incremento de las exportaciones de productos energéticos (derivados del petróleo, aprovechando nuestra capacidad de refino).¹⁹ El resultado de todo ello ha sido el ya comentado sustancial incremento de nuestras exportaciones globales a este país.

En el caso de las importaciones, el incremento que se observa en las mismas –y que, como ya se ha comentado antes, se produce el pasado año 2015, coincidiendo con la incipiente recuperación económica española– se concentra en las semimanufacturas, fundamentalmente productos químicos, y en el sector del automóvil, componentes del automóvil en este caso. Se trata de dos sectores directamente afectados por el ALC UE-Corea del Sur, no sólo en lo referente a la eliminación de las barreras arancelarias sino, muy especialmente, por las disposiciones que contiene respecto a las barreras no arancelarias, de cara a evitar que las normativas aplicadas por las dos partes en la elaboración, fabricación o comercialización de este tipo de productos dificulten el comercio bilateral de los mismos. Pese a todo, el valor de las importaciones totales se mantiene alejado del alcanzado en los años previos a la crisis de 2008.

Antes de concluir este apartado, merece la pena destacar que las cifras alcanzadas por las relaciones comerciales bilaterales entre España y Corea del Sur son todavía modestas en términos relativos. En este sentido, y como puede apreciarse en el cuadro 6, las exportaciones de bienes a este país asiático suponen, según los datos disponibles más recientes, en torno al 2% del valor total de las exportaciones de bienes extra-UE²⁰ de nuestro país, porcentaje ligeramente inferior al de la UE en su conjunto. Por tanto, y pese al incremento observado desde la entrada en vigor del ALC UE-Corea del Sur, el margen de mejora a este respecto es todavía apreciable en ambos casos

¹⁹ También se han realizado exportaciones de gas licuado algunos años, aunque no constan exportaciones de este tipo en 2015, aprovechando nuestra capacidad de almacenamiento en lo que a este producto se refiere.

²⁰ Es decir, realizadas a países no miembros de la UE.

CUADRO 6
Exportaciones de bienes a Corea del Sur: España y UE
 (2007, 2011 y 2015), % sobre el valor total de las exportaciones de bienes

	2007	2011	2015
UE	2,00	2,10	2,67
ESPAÑA ^a	0,99	1,08	2,08

Nota: ^a % sobre el valor total de las exportaciones de bienes extra-UE.

FUENTE: Elaboración propia a partir de *Market Access Database* (Comisión Europea).

5. CONCLUSIONES Y CONSIDERACIONES FINALES

Hemos tratado de analizar la evolución reciente de las relaciones comerciales bilaterales entre España y Corea del Sur teniendo en cuenta el nuevo contexto en el que éstas se desenvuelven, como consecuencia de la entrada en vigor del ALC entre dicho país y la UE. En este sentido, los datos disponibles permiten concluir que dicho acuerdo no parece estar perjudicando a nuestro comercio bilateral. Antes al contrario, parece haber favorecido más nuestras exportaciones a este país asiático que nuestras importaciones, de tal forma que nuestro habitual déficit se ha reducido muy sustancialmente, alcanzándose incluso un superávit en el año 2014, circunstancia que no se producía desde hacía dos décadas.

Hay que tener en cuenta, no obstante, que la evolución del comercio bilateral también se ha tenido que ver afectada por los cambios en la coyuntura económica internacional, con la entrada en escena –en 2008– de una crisis financiera que ha afectado con mayor intensidad a la economía española que a la surcoreana. Esta circunstancia ha tendido también a favorecer más nuestras exportaciones que nuestras importaciones.

En lo que se refiere a la composición –por tipo de productos– del comercio entre ambos países, la clasificación sectorial utilizada nos permite visualizar el mayor contenido tecnológico de las exportaciones surcoreanas respecto a las españolas, reflejo del mayor esfuerzo innovador del país asiático. En este contexto, nuestro país parece estar aprovechando las ventajas derivadas de la entrada en vigor del ALC UE-Corea del Sur para incrementar las exportaciones de los pro-

ductos correspondientes a los sectores de alimentación, manufacturas de consumo (las ligadas a la moda en este último caso) y, particularmente, las correspondientes al sector del automóvil, si bien es cierto que las plantas productivas de este último son, casi en su totalidad, filiales de empresas extranjeras.

Finalmente, hay que destacar el apreciable potencial de crecimiento que, de cara al futuro, tiene nuestro comercio exterior bilateral con Corea del Sur, dado el modesto porcentaje que supone en relación a nuestro comercio exterior total extra-UE de bienes.

6. BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO RODRÍGUEZ, J.A. (2000): *Diez lecciones sobre la economía mundial*, Civitas, Madrid.
- BENÍTEZ ROCHEL, J.J. y S. CABRERA YETO (2010): «Relaciones económicas entre España y Corea del Sur», Boletín Económico de ICE nº 2998, pp. 31-41.
- COMISIÓN EUROPEA (2011): *El Acuerdo de Libre Comercio UE-Corea en práctica*, Oficina de Publicaciones de la UE, Luxemburgo.
- COMISIÓN EUROPEA (2016): *Comprender las políticas de la Unión Europea: Comercio*, Oficina de Publicaciones de la UE, Luxemburgo.
- GINÉ DAVÍ, J. (2011): «Corea del Sur: el Acuerdo de Libre Comercio con la UE, una gran oportunidad para España», en SANTISO, J. (Dir.): *Las economías emergentes y el reequilibrio global. Retos y oportunidades para España*, Fundación de Estudios Financieros, Madrid.
- HIDALGO VEGA, A. (Coord.) (2007): *Relaciones económicas bilaterales entre España y Corea: una oportunidad para crecer conjuntamente*, Fundación Real Instituto Elcano, Madrid.
- OFICINA ECONÓMICA Y COMERCIAL DE ESPAÑA EN SEÚL (2016): *Corea del Sur. Informe económico y comercial*, Secretaría de Estado de Comercio.

BASES DE DATOS

- DATA COMEX (SECRETARÍA DE ESTADO DE COMERCIO, GOBIERNO DE ESPAÑA): www.datacomex.es. [Última consulta: 4 de junio de 2016].
- MARKET ACCESS DATABASE (COMISIÓN EUROPEA): madb.europa.eu/madb/indexPubli.htm. [Última consulta: 20 de junio de 2016].

La posibilidad de los contribuyentes europeos de elegir entre el sistema fiscal de los residentes o el sistema fiscal de los no residentes. Observaciones al hilo de la sentencia Hirvonen

Antonio Cubero Truyo
Universidad de Sevilla

Resumen:

La sentencia de 19 de noviembre de 2015 (Hirvonen, C-632/13, EU:C:2015:765) podría interpretarse como un giro en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre el derecho de los no residentes a acceder a los beneficios fiscales propios de los sujetos residentes, derecho que puede resultar excesivo o discutible cuando ya tienen la posibilidad de optar voluntariamente por la aplicación completa del régimen de los residentes. En este trabajo se argumenta que las circunstancias del asunto Hirvonen son sustancialmente diferentes a las de la sentencia de 18 de marzo de 2010 (Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148), de manera que el hipotético cambio de doctrina es solo aparente.

Abstract:

The judgment of 19 November 2015 (Hirvonen, C-632/13, EU:C:2015:765) could be understood as a shift in the ECJ case-law concerning the right of non-resident taxpayers to apply certain tax benefits usually applied to resident taxpayers. This right could be disproportionate or controversial to the extent that it is possible for those taxpayers to opt for the tax regime of resident taxpayers. This paper maintains that the circumstances in Hirvonen are substantially different to those of the ECJ judgment of 18 March 2010 (Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148) and therefore this jurisprudential change is only apparent.

Palabras clave:

No residentes. Impuesto sobre la Renta. Discriminación. Jurisprudencia.

Keywords:

Non-resident taxpayers. Income tax. Discrimination. Case-law.

1. INTRODUCCIÓN. LAS DIFERENCIAS DE TRATAMIENTO ENTRE RESIDENTES Y NO RESIDENTES PUEDEN IMPLICAR UNA DISCRIMINACIÓN INDIRECTA POR RAZÓN DE NACIONALIDAD

A diferencia de lo que ocurre en el ámbito de los impuestos indirectos, el grado de armonización fiscal en los impuestos directos sobre la renta es bastante limitado. No obstante, el hecho de que no haya muchas Directivas que ordenen la actuación de los Estados miembros no significa que sean completamente libres y autónomos en la regulación de los impuestos directos. Debe recordarse que, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, estos deben, sin embargo, ejercer dicha competencia respetando el Derecho de la Unión. Es esta una frase que podemos leer en cualquier sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de imposición directa. Y es lógico que sea el Tribunal el que se pronuncie al respecto, pues recae en él buena parte de la responsabilidad de garantizar en última instancia el cumplimiento del Derecho de la Unión. En ese sentido, la labor incisiva del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha logrado enormes éxitos en la aproximación de los sistemas fiscales de los Estados miembros, en particular en la tributación de los sujetos no residentes.

La defensa de lo establecido en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea ha llevado al Tribunal de Luxemburgo a reivindicar con mucha fuerza y con mucha frecuencia la idea de que no pueden establecerse obstáculos (por ejemplo, fiscales) a la libertad de circulación y que quienes hacen uso de dicha libertad (en sus distintas vertientes, libre circulación de trabajadores, libertad de establecimiento, libre prestación de servicios, libre circulación de bienes), no pueden salir perjudicados, no pueden recibir un peor tratamiento fiscal que quienes no hacen uso de ella. En este punto adquiere enorme importancia el principio de no discriminación por razón de nacionalidad.¹ Como es sabido, el Tribunal sostiene que las diferencias de tratamiento tributario entre residentes y no residentes pueden encerrar una discriminación encubierta por razón de nacionalidad, dado que los residentes son por lo general nacionales y los no residentes son en su mayoría extranjeros.

¹ Para repasar la evolución de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre el principio de no discriminación por razón de nacionalidad en materia tributaria, nos remitimos a dos trabajos separados en el tiempo: CUBERO TRUYO (2002) y CUBERO TRUYO (2015).

Partiendo de esa premisa, desarrollada en múltiples sentencias, se ha generado una dinámica interesante de continua comparación entre las características del régimen fiscal de los residentes y las características del régimen fiscal de los no residentes. En términos generales puede decirse que los sujetos no residentes son sujetos que están haciendo uso de alguna libertad de circulación y si el impuesto que soportan como no residentes representa un gravamen más acusado que el que soportan los sujetos residentes nos podemos encontrar ante una regulación nacional contraria al Derecho de la Unión Europea.

2. EL RECONOCIMIENTO –PROGRESIVAMENTE AMPLIADO– DE QUE DETERMINADOS SUJETOS NO RESIDENTES PUEDEN OPTAR POR TRIBUTAR CONFORME A LAS REGLAS DE LOS RESIDENTES

Cuando los sujetos no residentes empiezan a elevar sus quejas por el tratamiento fiscal que reciben en el país de la fuente (el país donde no residen pero obtienen rentas), tratamiento fiscal que consideran discriminatorio en relación con el que reciben los residentes, dichas quejas van llegando ante el Tribunal de Justicia (la mayoría de las veces por la vía de la cuestión prejudicial, aunque también en ocasiones promovidas por la Comisión).

En principio, el Tribunal de Justicia se muestra cauto y reconoce que la utilización del criterio de la residencia para el reparto de la competencia fiscal entre los Estados en las situaciones que contienen elementos de extranjería resulta perfectamente válida y está perfectamente asumida en el Derecho fiscal internacional, y que es natural que el régimen tributario de los residentes difiera del de los no residentes, porque son regímenes fiscales adaptados a las respectivas características de estos dos grupos de sujetos.

Ahora bien, la racionalidad genérica de la dualidad de dos gravámenes diferenciados (obligación personal de los residentes y obligación real de los no residentes) no implica cerrar el debate de manera radical sino que el Tribunal de Justicia entrará a confirmar en cada caso concreto si dicha separación de reglas está o no justificada. Y es aquí donde surge el criterio de la comparabilidad. No hay discriminación si se aplican normas distintas a situaciones diferentes, pero sí la habrá si se aplican a situaciones comparables. De entrada, cabe presumir

que las situaciones de residentes y no residentes no son comparables, fundamentalmente porque lo habitual es que las rentas de los sujetos se centralicen en su país de residencia y por ello es en este país donde con mayor facilidad y justicia puede apreciarse su capacidad contributiva, que es la que se deriva de la toma en consideración del conjunto de sus ingresos y de sus circunstancias personales y familiares. Mientras que los no residentes suelen obtener en el país de la fuente rentas aisladas o secundarias, lo que explica que su trato fiscal no pueda o no necesite entrar en el detalle de su exacta capacidad contributiva y se conforme con la aplicación de un gravamen meramente aproximativo a la capacidad económica, sin mayores pretensiones, y un gravamen sobre todo simplificado, lo cual redundará en la comodidad gestora del propio sujeto no residente. Este reparto de funciones insistimos en que presenta validez general, pero no absoluta. En ocasiones los contribuyentes no residentes pueden encontrar carente de lógica la aplicación de esas reglas simples propias de los no residentes y consideran legítima la aspiración a recibir el mismo trato que los residentes por hallarse en una situación similar o comparable. ¿Cuándo el sujeto no residente se halla a los efectos fiscales en situación comparable al residente?

En la sentencia de 14 de febrero de 1995 (Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31), se puso de manifiesto que los no residentes que obtienen la mayor parte de sus ingresos en un Estado en el que no tienen su residencia fiscal se hallan en dicho Estado en una situación comparable a la de los residentes. Por tanto, si tributando como no residentes pagan una cantidad superior a la que les correspondería si tributaran como residentes, se produce una discriminación que vulnera el Derecho de la Unión Europea. En consecuencia, una de las primeras medidas que los Estados miembros introdujeron en sus normativas para evitar las discriminaciones fue la de conceder a los no residentes europeos la posibilidad de tributar en el país de la fuente conforme a las normas del impuesto sobre la renta de los residentes (el IRPF en el caso español), cuando cumplieran el requisito de percibir la mayoría de sus rentas en el país donde no residen. En concreto, el umbral que determina la posibilidad de acceder a este régimen voluntario de asimilación a los residentes se sitúa en nuestra normativa en el 75 por 100 de la renta total.²

² Véase el artículo 46 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Con el tiempo se ha ido desarrollando o perfilando mejor cuál era la característica que debía permitir la homologación a los residentes. Lo importante, más que el hecho en sí de obtener un porcentaje elevado de las rentas en el país de la fuente, es la imposibilidad de que el contribuyente disfrute plenamente en el país de residencia de las ventajas fiscales ligadas a su situación personal y familiar. Ello puede ocurrir también cuando las rentas del sujeto son de escasa cuantía, con independencia entonces de la distribución porcentual entre el Estado de la fuente y el de la residencia. Es lo que puede suceder, por ejemplo, con jubilados que obtienen dos pensiones procedentes de dos países distintos, como ocurría en el asunto objeto de la sentencia de 10 de mayo de 2012 (Comisión/Estonia, C-39/10, EU:C:2012:282); o con estudiantes participando en programas de movilidad que obtengan rentas o becas en dos países diferentes, como venía a ser el caso de la sentencia de 1 de julio de 2004 (Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403). Para el Tribunal de Justicia, si un sujeto no es gravado en el país de residencia, porque sus rentas son de baja cuantía o están exentas, de manera que no ha podido disfrutar allí efectivamente de los factores de personalización y subjetivización del impuesto, tendrá que hacerlo en el país de la fuente. Nuestra legislación interna ha asumido esta posición jurisprudencial y desde la Ley 26/2014 se reconoce la potestad de acogerse a la tributación como contribuyentes del IRPF a aquellos no residentes (residentes en otros Estados de la Unión Europea) cuyas rentas, tanto las obtenidas en España como las obtenidas en su país de residencia, sean inferiores al 90 por 100 del importe del mínimo personal y familiar que le correspondería según sus circunstancias. Es evidente que la posibilidad de aplicar las reglas del IRPF supone para estos sujetos con rentas inferiores al mínimo personal y familiar la dispensa automática de gravamen.

Conviene pararse un momento a notar que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, al no ser un legislador, se limita a declarar cuándo un sujeto no residente está siendo discriminado. Después son los legisladores nacionales los que tienen que trasladar los esquemas jurisprudenciales a sus ordenamientos, sin la ayuda de Directivas. En la introducción del régimen opcional para tributar en calidad de contribuyentes del IRPF hubo una aportación relevante con una Recomendación de la Comisión, pero no cabe duda de la importancia del impulso

jurisprudencial en la evolución de las normativas nacionales (por ejemplo, en la sentencia Hirvonen, a la que después nos dedicaremos, se subraya que la legislación sueca aplicable se modificó a raíz de la sentencia Wallentin). Este peso de las sentencias conlleva que no existan soluciones normativas dotadas de racionalidad y sistematicidad sino que la regulación se va construyendo a golpe de decisiones en asuntos concretos.³ Lo cual nos ha conducido a un tránsito desde normativas muy claras, pero con manifestaciones de discriminación, a una normativa parcheada, poco correcta o imperfecta, con tal de resolver las discriminaciones (o algunas de ellas, porque el proceso es un proceso inacabado).

En ese sentido, la solución por la que se ha optado de un régimen opcional como subsanador de las discriminaciones presenta desde el punto de vista técnico una doble lectura.

- Por un lado, el establecimiento de un régimen opcional es una solución que favorece claramente a los sujetos que hacen uso de la libre circulación porque solo harán uso de la opción cuando les beneficie, mientras que si les beneficia el mantenimiento de la situación conforme al régimen tributario de los no residentes, es obvio que se van a mantener en él. Más adelante volveremos a ocuparnos de estas situaciones de ventaja o de esta capacidad de optar por el mejor de los tratamientos.
- Por otro lado, el establecimiento de un régimen opcional es una solución que en sus inicios procuraba resolver los supuestos de discriminación, pero respetando la configuración tradicional del régimen fiscal de los no residentes, es decir, tratando de no desnaturalizar las características de un sistema fiscal que se consideraba que había que preservar, como la simplificación, que se valoraban como consustanciales al trato de los no residentes. Sin embargo, la estrategia conservadora basada en el mantenimiento de los dos regímenes fiscales diferenciados (obligación personal/obligación real), limitándose a tolerar el salto de un régimen al otro cuando se dan ciertas condiciones, no ha tenido éxito, como a continuación exponemos.⁴

³ RUANO y CUBERO TRUYO (2015).

⁴ A propósito de las actuales dificultades de subsistencia de la clásica distinción entre las denominadas obligación personal y obligación real, procede dejar constancia de que este trabajo se inscribe en el Pro-

3. LOS NO RESIDENTES QUE NO CUMPLEN LOS REQUISITOS PARA OPTAR POR EL RÉGIMEN DE LOS RESIDENTES TAMBIÉN TIENEN DERECHO A QUE SU RÉGIMEN TRIBUTARIO NO SEA DISCRIMINATORIO EN COMPARACIÓN CON EL DE LOS RESIDENTES

El respeto al diseño clásico de la imposición sobre los no residentes, como una retención sobre el importe bruto de la renta, se fue poniendo en cuestión paulatinamente ante las quejas que llegaban al Tribunal de Justicia procedentes de sujetos que no cumplían las condiciones para tener derecho a optar por la aplicación del régimen de los residentes, es decir, sujetos que obtenían la mayor parte de sus rentas naturalmente en su país de residencia (donde disfrutaban por tanto de los beneficios ligados a sus circunstancias personales y familiares) y obtenían alguna otra renta adicional en un país distinto al de residencia y en este país de la fuente exigían el acceso a ciertos beneficios reservados a los residentes.

El Tribunal de Justicia, cuando se pensaba que podía descartar cualquier acusación de discriminación sobre estos sujetos porque no se hallaban en situación comparable a los residentes (contando con que la situación de comparabilidad se reservaba a quienes cumplían los requisitos consabidos para optar por el régimen de los residentes), ha ido dando la razón a estos sujetos y en el análisis autónomo del régimen de los no residentes ha llegado a la conclusión de que estos sujetos se encuentran en situación comparable a los residentes a los efectos de la aplicación de gastos deducibles o a los efectos de la aplicación de tipos de gravamen, que no pueden ser superiores a los de los residentes.

Entre las sentencias fundamentales para el reconocimiento de que los no residentes pueden deducir los gastos vinculados a los ingresos obtenidos en el país de la fuente, podemos citar las sentencias de 12 de junio de 2003 (Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340), de 6 de julio de 2006 (Conijn, C-346/04, EU:C:2006:445) o de 15 de febrero de 2007 (Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96). Y como sentencias que abrieron el camino a la prohibición de discriminación a los no residentes en materia de tipos de gravamen,

yecto de Investigación DER2014-57401-P: «Redefinición de las categorías y conceptos básicos del Derecho Tributario a la vista de los cambios normativos» (Plan Estatal 2013-2016. Proyectos de Excelencia. Ministerio de Economía y Competitividad).

merecen destacarse la temprana sentencia de 27 de junio de 1996 (Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251)⁵ y la ya nombrada sentencia Gerritse.

Para cumplir con la interpretación del Derecho de la Unión Europea llevada a cabo en estas sentencias, las leyes que regulan la imposición sobre la renta de los no residentes en los Estados miembros han ido cambiando de manera forzada. Por lo que a nosotros respecta, el Impuesto sobre la Renta de No Residentes está viendo perder su fisonomía clásica, dotada de una apabullante simplicidad, para complicarse con reglas específicas destinadas a los contribuyentes europeos al objeto de que no puedan sentirse discriminados respecto de los nacionales que, por lo general, tributan en el IRPF. Así, a los no residentes europeos se les ha tenido que hacer partícipes de la posibilidad de deducir los mismos gastos autorizados para los residentes, personas físicas o jurídicas. O se les ha tenido que reducir el tipo de gravamen hasta umbrales que garanticen que no salen peor parados que los residentes. El impuesto actual es un impuesto desnaturalizado, que poco tiene que ver con el esquema tradicional de una simple retención a cargo del pagador aplicando un tipo único sobre el rendimiento bruto. De poco ha servido el intento inicial de ofrecer el régimen opcional para algunos sujetos manteniendo intacto el perfil del impuesto sobre los no residentes. No ha habido más remedio que introducir en este gravamen de los no residentes reglas excepcionales de asimilación a los residentes en aquellos terrenos en los que se observan situaciones comparables.

De hecho, los únicos aspectos en los que no cabe hablar de comparabilidad entre residentes y no residentes son los relacionados con las circunstancias personales y familiares, por lo que no tienen cabida en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, exclusión que no resulta discriminatoria sino acorde con la distinta naturaleza de estos sujetos. La toma en consideración de las circunstancias personales y familiares corresponde al país de residencia y el sujeto no residente no puede pretender que dichos beneficios se le apliquen en el país de la fuente (solo podrá pretenderlo, como ya hemos estado exponiendo, cuando en el país de residencia no sea posible hacer uso de ellos y en tal caso lo hará mediante el ejercicio en el país de la fuente de la opción por tributar como residente).

⁵ Ya en aquel momento se advertía en nuestra doctrina del enorme salto cualitativo que representaba la sentencia Asscher en la aplicación del principio de no discriminación. Véase GARCÍA PRATS (1997).

4. LOS CONTRIBUYENTES EUROPEOS TIENEN DERECHO A QUE SE LES APLIQUE UN IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES QUE NO SEA DISCRIMINATORIO, AUNQUE PUDIERAN HABER OPTADO POR TRIBUTAR COMO RESIDENTES (SENTENCIA GIELEN)

Ya hemos visto un cúmulo importante de avances en la aplicación a los no residentes (residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea) de las normas dirigidas a los residentes. Pero el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, a través de la sentencia de 18 de marzo de 2010 (Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148), dio un paso más allá aportando un nuevo y audaz entendimiento del régimen opcional para contribuyentes no residentes, como régimen renunciabile sin menoscabo de las posibilidades de reclamar ventajas aisladas del régimen de los residentes.⁶

El Sr. Gielen es un sujeto residente en Alemania que tributa en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de los Países Bajos por las rentas empresariales que allí obtiene procedentes de un negocio de cultivo de plantas ornamentales. El problema se plantea en relación con la «deducción en favor de los trabajadores por cuenta propia», una deducción cuya aplicabilidad está sometida a un requisito o «criterio horario», en virtud del cual se exige la realización durante el año natural de al menos 1225 horas de trabajo para la empresa o las empresas propias. A la hora de verificar el cumplimiento de este módulo horario, la legislación neerlandesa establece un trato diferente entre los sujetos residentes y los no residentes: mientras que los primeros pueden computar todas las horas dedicadas a sus empresas, con independencia del país en el que se encuentren ubicadas, los no residentes en cambio sólo contabilizan las horas dedicadas al negocio situado en los Países Bajos, lo cual conduce a que el Sr. Gielen no puede disfrutar de esta deducción porque si solo se suman las horas dedicadas a su actividad en los Países Bajos, sin incluir las horas dedicadas en Alemania, no alcanza el umbral de 1.225 horas anuales. El Tribunal confirma que negar al Sr. Gielen esa deducción implica un trato discriminatorio, porque su situación a estos efectos es una situación comparable, dado que la deducción «está relacionada, no con la capacidad personal del contribuyente, sino más bien con la naturaleza de la actividad que éste ejerce». Y a continuación añade, he aquí la

⁶ Nos remitimos a nuestras reflexiones sobre esta sentencia en CUBERO TRUYO (2012).

aportación esencial, que la conclusión de la discriminación intolerable no decae por el hecho de que el Sr. Gielen hubiera podido optar por tributar como residente accediendo así a la deducción a la que aspiraba.

Por tanto, gracias a esta interpretación, los no residentes podrían exigir la concesión de ventajas propias del IRPF, manteniendo por lo demás el sistema de tributación de los no residentes y evitando así las desventajas que pudiera acarrearles el hacer uso de la opción por tributar conforme a las normas del IRPF, fundamentalmente la desventajas de los tipos de gravamen progresivos, si las rentas que perciben son elevadas.

5. EN DEFENSA DE LOS RESULTADOS VENTAJOSOS DE LOS NO RESIDENTES RESPECTO DE LOS RESIDENTES

El panorama que se plantea tras la sentencia Gielen puede parecer que genera un resultado excesivamente ventajista, según el cual el sujeto no residente termina seleccionando entre los dos regímenes fiscales alternativos (obligación personal/obligación real) aquellos aspectos de cada uno que más le convengan.

Sin embargo, no nos parece del todo descabellada la posibilidad de que los no residentes puedan obtener ciertos beneficios comparativamente superiores a los de los sujetos residentes, si lo consideramos una especie de discriminación positiva para un sector de sujetos necesitado de protección, como son los sujetos que hacen uso de las libertades de circulación. Transitoriamente al menos y mientras dichas libertades se consolidan por completo, creemos que esta discriminación positiva (igual que ocurre con la mujer mientras no exista una paridad absoluta) puede considerarse legítima.⁷

⁷ LUCHENA POZO (2016) relaciona este tema por un lado con la necesaria reacción de los tribunales constitucionales de los Estados miembros (mas habría que reparar en que la discriminación positiva es un argumento ratificado por la jurisprudencia constitucional) y por otro lado, con el concepto de discriminación a la inversa. Este reciente e interesante trabajo representa, por cierto, una buena muestra de cómo el adjetivo «comunitario» sigue estando presente en el vocabulario de los académicos (y también del legislador), a pesar de que resulta inadecuado desde el Tratado de Lisboa. Véase a este respecto CUBERO TRUYO (2016).

6. REINTERPRETACIÓN DE LA SENTENCIA HIRVONEN HACIÉNDOLA COMPATIBLE CON LA DOCTRINA CONSOLIDADA DEL TRIBUNAL

La reciente sentencia de 19 de noviembre de 2015 (Hirvonen, C-632/13, EU:C:2015:765) pudiera haber venido a alterar la anterior y generosa doctrina del Tribunal de Justicia sobre el régimen opcional como un régimen del que se puede hacer uso si conviene plenamente y si no conviene, se puede descartar y seguir reclamando un uso parcial de aquellas normas concretas de los residentes que sí benefician al no residente. En esta ocasión, el Tribunal rechaza la pretensión de la Sra. Hirvonen, no residente, de obtener un beneficio previsto para los residentes, con el argumento de que la Sra. Hirvonen podía disfrutar de tal beneficio si optaba por tributar como residente, opción de la que sí gozaba. El beneficio solicitado –y denegado una vez que la Sra. Hirvonen rechazaba acogerse al régimen de los residentes- era la deducción de los intereses derivados de un préstamo inmobiliario.

No cabe duda de que en una primera lectura la sentencia Hirvonen parece reflejar un cambio sustancial respecto de los postulados que habían sido sostenidos en la sentencia Gielen, y así ha sido recogido en los comentarios de algunos autores.⁸ Pero la tesis de que existe aquí un cambio de jurisprudencia no es para nosotros correcta.⁹ Se trata a nuestro juicio de una impresión engañosa puesto que el beneficio en cuestión era ahora un beneficio ligado a la situación personal del contribuyente, al que no tenía derecho como no residente por no estar en situación comparable. Manteniéndose en el ámbito del régimen tributario de los no residentes, que era la pretensión de la Sra. Hirvonen igual que la del Sr. Gielen, no puede decirse que exista en este nuevo caso discriminación, que sí concurría en el asunto Gielen donde se le negaba un beneficio fiscal de los residentes para el que los no residentes se hallaban en situación comparable.

Nos parece importante examinar la pregunta del órgano jurisdiccional proponente de la cuestión prejudicial y compararla con la de Gielen. En Hirvonen el tribunal nacional no preguntó si vulneraba el Derecho de la Unión Europea

⁸ MARTÍN JIMÉNEZ, CARRASCO GONZÁLEZ y GARCÍA HEREDIA (2016).

⁹ Nos parece observar en los últimos tiempos, en particular en la doctrina extranjera, un interés no siempre justificado por detectar cambios en la doctrina del Tribunal de Justicia. Véanse NIESTEN (2015) o PEETERS (2016).

la negativa a conceder a los no residentes ese concreto beneficio fiscal, pregunta que para nosotros merecería una contundente respuesta negativa (el no residente no tenía derecho como tal no residente al beneficio fiscal), sino que lo que planteaba es si se opone al Derecho de la Unión una legislación en la que existe un régimen opcional para los no residentes describiendo las características de los dos regímenes alternativos:

¿Se opone el artículo 45 TFUE a las disposiciones de la legislación de un Estado miembro que implican que una persona que reside en otro Estado miembro —que obtiene todos o casi todos sus ingresos del primer Estado miembro mencionado— puede elegir entre dos regímenes fiscales totalmente distintos, es decir, que puede optar entre tributar mediante una retención en la fuente con un tipo impositivo más bajo, pero sin derecho a las ventajas fiscales aplicables en el régimen general del impuesto sobre la renta, o tributar por sus ingresos con arreglo a dicho régimen general y pudiendo disfrutar de las ventajas fiscales de que se trata?

Esa existencia de dos regímenes diferentes entre los que puede optar el sujeto no residente, cómo va a ir contra el Derecho de la Unión Europea si precisamente se han establecido estos regímenes opcionales como respuesta a las exigencias emanadas de tal Derecho.

En el asunto *Gielen*, en cambio, la cuestión planteada ya venía a dar por hecho que la negativa a conceder a los no residentes cierto beneficio fiscal reservado a los residentes suponía una discriminación que vulneraba la libre circulación, y solo se quería que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea aclarara si el no residente podía exigir que se reparara tal discriminación y se le concediera el beneficio manteniéndose como no residente, es decir, rechazando la facultad que se le concedía de optar por el régimen fiscal de los residentes (y con él, acceder al beneficio fiscal demandado):

¿Debe interpretarse el artículo 43 CE en el sentido de que no se opone a que una disposición de la legislación tributaria de un Estado miembro se aplique a los beneficios que un nacional de otro Estado miembro (sujeto pasivo extranjero) ha obtenido de una parte de su empresa situada en el Estado miembro mencionado en primer lugar, si tal disposición, entendida de un modo determinado, crea una discriminación contraria en sí al artículo 43 CE entre sujetos pasivos nacionales y extranjeros, pero cuando el sujeto pasivo extranjero haya tenido la posibilidad, de la que no ha hecho uso por motivos personales, de optar por ser tratado como un sujeto pasivo nacional?

Por tanto, no debería mezclarse la fundamentación de ambas sentencias y no puede perderse de vista la distinta naturaleza del beneficio fiscal solicitado en un caso o en otro. Lo apuntaba bien el tribunal remitente de la cuestión Hirvonen, como se refleja en la sentencia:

El tribunal remitente señala, sin embargo, que, contrariamente a las circunstancias del asunto que dio lugar a la sentencia Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148), el asunto controvertido en el procedimiento principal se refiere a una ventaja fiscal que no es específica.

Es cierto que en Hirvonen el Tribunal de Justicia empieza declarando que el contribuyente sí tiene derecho al beneficio fiscal, pero con distinto fundamento al derecho reconocido en Gielen. En el caso de Hirvonen se trata de una ventaja personal que no está relacionada con el rendimiento sujeto a gravamen sino con el análisis global de la capacidad contributiva del sujeto. La deducción o no de los intereses abonados por un préstamo inmobiliario es evidente que no tiene nada que ver con los rendimientos del trabajo percibidos por la Sra. Hirvonen (distinto sería si sus rendimientos imponibles consistieran en el alquiler del inmueble para cuya adquisición se solicita el préstamo). Por consiguiente, si se afirma que tiene derecho a la deducción es porque no puede hacer uso de ella en su país de residencia, circunstancia en la que subsidiariamente la jurisprudencia considera que debe reconocer la deducción personal el país de la fuente:

En efecto, cuando se trata de un no residente que obtiene en un Estado miembro distinto del de su residencia la mayor parte de sus ingresos, la discriminación consiste en que la situación personal y familiar de este no residente no se tiene en cuenta ni en el Estado de residencia ni en el Estado de empleo, con independencia de los diferentes tipos aplicables conforme a leyes como las controvertidas en el asunto principal, es decir, la Ley del impuesto especial sobre la renta y la Ley del impuesto sobre la renta (véase, en ese sentido, la sentencia Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, apartado 17). Este razonamiento se aplica, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, a todas las ventajas fiscales relacionadas con la capacidad contributiva del no residente que no se tienen en cuenta ni en el Estado de residencia ni en el Estado de empleo. En el presente asunto, la Sra. Hirvonen no percibía, en el momento de que se trata en el asunto principal, ningún ingreso sujeto a tributación en el Estado de residencia. Sus ingresos estaban constituidos concretamente por su pensión de jubilación derivada de sus actividades laborales en Suecia. Por tanto, correspondía, en

principio, a ese último Estado tomar en consideración la situación personal y familiar de la Sra. Hirvonen.

Como vemos, se reconoce que el país de la fuente tiene que concederle la deducción personal, pero por la vía vinculada a sentencias como Schumacker o Comisión/Estonia, esto es, por la vía de conceder al no residente-extranjero el trato de residente-nacional, y eso sí se lo tenía concedido la legislación sueca a la Sra. Hirvonen.

Diferente es si la Sra. Hirvonen quiere mantenerse como no residente. Entonces ya no tiene derecho a la deducción por la vía de invocar su inaplicabilidad en el país de residencia sino que la pretensión debe ser estudiada desde el prisma de si el sujeto no residente (no residente en sentido estricto y por tanto con independencia ya del hecho de no poder disfrutar de la deducción en su país de residencia) se halla en situación comparable al residente en cuanto al gravamen de la renta concreta obtenida.

Situados ya en tal estadio, nuestra impresión es que el Tribunal de Justicia, en lugar de pararse a examinar si existe comparabilidad en cuanto a la deducción del gasto (que es evidente que no existe comparabilidad), lo que hace es recuperar tácitamente su doctrina de que los no residentes (no residentes en sentido estricto, completamente al margen de los regímenes opcionales) están en situación comparable a los residentes a los efectos de la aplicación de los tipos de gravamen. Esta conclusión que extraemos es la que se explica muy mal en la sentencia. Cuando el Tribunal recurre al argumento de que el régimen del no residente es más favorable que el del no residente, le sobra decir que eso es una diferencia con Gielen. Ahí se está equivocando porque en Gielen no se entró a valorar si pagaba más o menos como no residente a la hora de resolver si era o no discriminatorio inaplicar a los no residentes la ventaja discutida. Solo concedemos validez al discurso de la sentencia Hirvonen en la medida en que lo enmarquemos en la reflexión habitual en la jurisprudencia sobre si los no residentes están siendo discriminados hallándose en una situación comparable (reflexión completamente autónoma respecto del debate relativo a la capacidad de renuncia al régimen opcional que ya se zanjó en Gielen y que fue confirmada en la sentencia Beker¹⁰).

¹⁰ Sentencia de 28 de febrero de 2013 (Beker, C-168/11, EU:C:2013:117).

Es decir, el razonamiento del Tribunal de si es superior o no lo que se paga como residente o como no residente (que no serviría para subsanar la discriminación de una norma que perjudicara a los no residentes sin justificación objetiva) tiene sentido en la medida en que se trate de una reflexión sobre los tipos de gravamen aplicables a los no residentes, razonamiento que ya había sido admitido por el Tribunal en anteriores sentencias (Asscher, Gerritse...).

De hecho, en la sentencia Hirvonen se recalca que la legislación sueca se modificó para reducir los tipos de gravamen de los no residentes tomando como referencia los tipos de los residentes y procurando que aquellos no pagaran más que estos (igual que se ha hecho en la legislación española estableciendo un tipo de gravamen para los residentes europeos del 19 por 100 en lugar del tipo general de los no residentes, que es del 24 por 100):

De la resolución de remisión se desprende que el Reino de Suecia garantiza, en el marco de la Ley del impuesto especial sobre la renta, que procedió a una adaptación de la tributación de los contribuyentes no residentes estableciendo, en particular, un tipo único inferior al aplicado a los contribuyentes residentes, que los primeros no sean tratados de manera más desfavorable que los segundos. De este modo, según la mencionada resolución, los contribuyentes no residentes están sujetos, cuando optan por una tributación de sus ingresos en el marco del régimen fiscal de retención en la fuente, a una carga fiscal que es, por lo general, más ligera que la que recae, por ingresos comparables, sobre los contribuyentes residentes.

Desde esta perspectiva de los tipos de gravamen es desde la que hay que leer la sentencia Hirvonen cuando dice por ejemplo que

una diferencia de trato entre los contribuyentes no residentes y los contribuyentes residentes que consiste en que los ingresos brutos de los primeros están sujetos a una tributación definitiva a un tipo único mediante una retención en la fuente, mientras que los ingresos netos de los segundos están gravados conforme a un baremo progresivo acompañado de una reducción general, es compatible con el Derecho de la Unión siempre que el tipo único no sea superior al tipo que resulte de la aplicación efectiva para el interesado del baremo progresivo a los ingresos netos que superen la reducción general (véase, en ese sentido, la sentencia Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, apartados 53 y siguientes).

No se entienda por tanto que hay un razonamiento en la línea de Gielen (esto es, un razonamiento sobre si un no residente puede reclamar un bene-

ficio fiscal reservado a los residentes al que tendría derecho si optara por ser tratado como residente, opción de la que no hace uso aun pudiendo hacerlo) en el que se llega a una conclusión opuesta. No, la sentencia Hirvonen, aunque haya que esforzarse en descubrirlo, no está descalificando el discurso Gielen sino que se está situando dentro de sus coordenadas. El Tribunal viene a ratificar que un sujeto no residente puede decidir rechazar la aplicación voluntaria del régimen de los residentes y preferir mantenerse como no residente con derecho a que se le aplique un régimen no discriminatorio (la sentencia Hirvonen reproduce los apartados de la sentencia Gielen, sin ponerlos en cuestión¹¹). Otra cosa es que al examinar el régimen de los residentes en comparación con el de los residentes para ver si hay alguna discriminación, se llegue a la conclusión de que en el caso Gielen sí la había y en el caso Hirvonen no. Esa es la diferencia de supuestos, que no el cambio de doctrina.

Lo que ocurre, además, es que cuando el Tribunal se pone a estudiar en el asunto Hirvonen si hay discriminación en el tratamiento de los no residentes en comparación con el de los residentes, aunque en principio parece que se está debatiendo sobre una deducción concreta, igual que en Gielen, realmente no existe tal identidad, sino que ahora se está debatiendo sobre una deducción que no está ligada al ingreso imponible (lo que podríamos calificar como un gasto deducible o una reducción sobre el rendimiento), sino sobre una deducción que está en cierta medida ligada al sistema de aplicación de los tipos de gravamen. Porque no olvidemos que el análisis de la aplicación de los tipos de gravamen no puede hacerse superficialmente mediante una simple comparación de tipos o porcentajes sino que en el análisis tiene que participar la regulación de las deducciones o reducciones personales que se apliquen vinculadas a dichos tipos

¹¹ Este dato conviene subrayarlo: el Tribunal en la sentencia Hirvonen no se detiene una vez que comprueba que Hirvonen podía optar por tributar como residente accediendo así a la ventaja discutida, sino que vuelve a afirmar que ello no es suficiente, copiando lo establecido en Gielen, sin matices: la posibilidad que se conceda a los contribuyentes no residentes de optar por el régimen aplicable a los contribuyentes residentes no neutraliza una discriminación que se detecte en relación con la regulación de los sujetos no residentes. Si existe un trato discriminatorio en el régimen de los no residentes, seguirá siendo «incompatible con el Derecho de la Unión aun cuando su aplicación sea facultativa» (apartado 41 de la sentencia Hirvonen, reproduciendo el apartado 53 de la sentencia Gielen, que a su vez recogía el apartado 162 de la sentencia de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774).

(por ejemplo, en el caso de España, es evidente que no se puede hacer una lectura aislada de los tipos de gravamen sino que es imprescindible ampliar la visión teniendo en cuenta la existencia del mínimo personal y familiar). Es lo que ya quedó de manifiesto en la sentencia de 12 de junio de 2003 (Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340), que es aludida expresamente por el Tribunal en la sentencia Hirvonen. En Gerritse el Tribunal también efectuaba una comparación entre el gravamen que soportan los residentes y el que soportan los no residentes, pero teniendo en cuenta el importe del mínimo personal exento¹² y llegaba a la conclusión de que el gravamen como no residente del Sr. Gerritse era en términos homogéneos inferior, luego no incurría en discriminación la legislación aplicada. Y esa comparación entre regímenes fiscales, que se hacía desde la perspectiva de un sujeto no residente como tal no residente, es lo que también se ha hecho en Hirvonen aunque no se haya explicado bien.

En efecto, la sentencia está a nuestro juicio muy mal hilvanada (no sabemos si el hecho de que no hubiera Conclusiones del Abogado General ha podido influir en estas deficiencias técnicas), pero también creemos que ha sido mal interpretada o no se ha hecho la lectura correctora que estamos sosteniendo y que la hace perfectamente compatible con los postulados jurisprudenciales ya asumidos, dado que, además, en ningún momento se anuncia una transformación de doctrina.

¹² «Por otra parte, respecto de la aplicación de un tipo impositivo a tanto alzado del 25 % a los no residentes, mientras que los residentes están sujetos a una escala de gravamen progresiva, es necesario precisar que, como ha señalado la Comisión, los Países Bajos, en cuanto Estado de residencia, incluyen en la base imponible, de conformidad con la norma de progresividad, los rendimientos cuya imposición compete a Alemania. No obstante, tienen en cuenta el impuesto recaudado en Alemania, al deducir del impuesto neerlandés una fracción que corresponde a la relación entre los rendimientos gravados en Alemania y la renta mundial. Esto significa que, en lo que atañe a la norma de progresividad, los no residentes y los residentes se encuentran en una situación comparable, de modo que la aplicación a los primeros de un tipo de gravamen del impuesto sobre la renta más elevado que el aplicable a los residentes y asimilados constituye una discriminación indirecta prohibida por el Derecho comunitario, en particular, por el artículo 60 del Tratado (véase, por analogía, la sentencia Asscher, antes citada, apartado 49). Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si, en el presente caso, el tipo impositivo del 25 % aplicado a los rendimientos del Sr. Gerritse es superior al que resultaría de la aplicación de la escala de gravamen progresiva. Para comparar situaciones comparables, es importante, a este respecto, como ha señalado acertadamente la Comisión, añadir a los rendimientos netos obtenidos por el interesado en Alemania una cantidad correspondiente al mínimo exento. Según la Comisión, que ha efectuado dicho cálculo, la aplicación de la escala de gravamen progresiva, en un caso como el que es objeto del asunto principal, llevaría a la aplicación de un tipo impositivo del 26,5 %, que es superior al que realmente se aplicó» (apartados 52 a 54 de la sentencia Gerritse).

Así, algunas afirmaciones del Tribunal en defensa de las características inherentes al régimen de obligación real son válidas entendidas con carácter general. Son válidas si las entendemos inscribibles en la tradicional defensa de que los sistemas de residentes y no residentes tienen en principio características diferentes que están objetivamente justificadas. Es el caso de la explicación de que el régimen fiscal de retención en la fuente aplicable a los no residentes tiene por objeto simplificar la gestión tanto de la Administración como del contribuyente no residente:

la mencionada Administración está dispensada de recaudar el impuesto del mencionado contribuyente, de modo que ya no es necesario que tenga una visión exacta de la situación personal y familiar de éste. Paralelamente, ese mismo contribuyente no tiene ninguna obligación de cooperación, en el sentido de que no está obligado a presentar una declaración fiscal en sueco respecto a los ingresos que obtiene en Suecia y, por tanto, no está obligado a familiarizarse con el sistema fiscal de un Estado miembro distinto del Estado de residencia.

Pero el problema está en la ausencia de claridad cuando se explica por qué el sujeto no tiene derecho a la deducción de los intereses, declarando que

es conforme con la esencia del régimen fiscal de retención en la fuente que todos los gastos en los que haya incurrido realmente el sujeto pasivo no puedan ser tomados en consideración en el marco de ese tipo de tributación, puesto que el impuesto se recauda del deudor de prestaciones nacionales en el Estado fuente.

Son afirmaciones que pueden parecer presentadas como categorías generales y ello sería a todas luces incorrecto y contradictorio abiertamente con la doctrina ya consolidada. ¡Cómo va a pensarse que el Tribunal está en contra de la deducción de gastos en el régimen de no residentes si ha sido él quien lo ha consagrado de manera rotunda, haciendo cambiar las legislaciones de los Estados miembros para adaptarse a sus consignas! Podemos comprobar no ya solo en las sentencias sino en las Conclusiones más recientes cómo se sigue defendiendo con absoluto ardor el derecho a aplicar los gastos, claro está, siempre que sean gastos relacionados con los ingresos que son objeto de gravamen. Así, según las Conclusiones de la Abogada General Kokott de 17 de marzo de 2016 (Brisal y KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:182), la normativa portu-

guesa discutida se opone al Derecho de la Unión Europea porque las entidades de crédito no residentes sujetas a un impuesto sobre los ingresos por intereses obtenidos en el territorio portugués no tienen ninguna posibilidad de deducir los gastos profesionales que presentan un vínculo directo con el ejercicio de la actividad financiera, a diferencia de las entidades de crédito residentes.¹³

Incluso cuando la sentencia Hirvonen indica que se supone que el pagador de la renta «no debe tener en cuenta ciertos gastos», parece olvidar la doctrina Scorpio, construida en su sentencia de 3 de octubre de 2006 (FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630), que sacamos a colación porque defiende que no solo hay que deducir gastos (como ya ha admitido nuestro legislador) sino que hay que aplicarlos por el pagador de la renta (aspecto al que nuestro legislador se resiste).

Por eso, para evitar las conclusiones de alcance general hay que fijarse especialmente en algunos matices de la sentencia Hirvonen; por ejemplo, si nos fijamos bien en los fragmentos ya reproducidos, lo que se dice es que es correcto que no se puedan deducir «todos los gastos» o que no se tengan en cuenta «ciertos gastos»; lo cual pone de manifiesto que la respuesta es una respuesta ponderada y no global, en la que hay que distinguir según el tipo de gastos, como venimos insistiendo en este trabajo. En el último apartado de la sentencia, que es el que se reproduce en el fallo, ello se refleja con mayor nitidez, al afirmar que no supone discriminación la denegación de «las deducciones personales». En ello hay una absoluta coherencia con la trayectoria doctrinal del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Es verdad que en la sentencia se generan dudas sobre cuál hubiera sido la solución si se tratara de pedir la aplicación de un gasto deducible directamente ligado a los rendimientos sujetos a gravamen (pues a veces el Tribunal parece concluyente al descartar la procedencia de la deducción: «En consecuencia, la denegación, conforme a una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal, a un contribuyente no residente de la posibilidad de realizar deducciones especiales carece de pertinencia en cuanto al eventual incumplimiento del Derecho de la Unión por dicha normativa»).

¹³ En estas Conclusiones se sostiene hasta la deducibilidad por la entidad no residente, en el ámbito del impuesto sobre la renta de no residentes, de una parte proporcional de los gastos generales de la entidad, en la medida en que sean necesarios para el ejercicio de la actividad gravada.

En el repaso a la normativa sueca que se hace en la sentencia se observa cómo los no residentes pueden deducir gastos cuando se trata de rendimientos de actividades económicas o rendimientos del capital, pero no cuando se trata de rendimientos del trabajo. Y en alguno de los fundamentos de la sentencia parece como si se estuviera avalando la no consideración de los gastos si al final el sujeto paga de todas formas menos que los residentes. Ello sí sería un cambio de doctrina, pero creemos que no era la pretensión del Tribunal y desde luego no se puede considerar un nuevo criterio cuando no era ese el objeto central de la sentencia y solo son referencias laterales las que podrían emplearse para inferir el giro en la jurisprudencia.

En definitiva, según nuestra visión, se trata simplemente de una sentencia reprochable desde el punto de vista técnico o argumental, pero que puede ser reconstruida sin merma de la línea jurisprudencial preexistente.¹⁴ El defecto técnico esencial a nuestro juicio radica en mezclar los dos planos de análisis:

- El plano de los sujetos no residentes que no pueden hacer uso en su país de residencia de ciertas ventajas fiscales personales y que en tal caso tienen necesariamente que poder disfrutar de ellas en el país de la fuente. Ello queda perfectamente salvado con la opción por tributar en el país de la fuente como si fueran residentes, de manera que no pueden alegar discriminación.
- El plano de los sujetos no residentes que, pudiendo optar o no por tributar como los residentes (detalle que quedó claro en Gielen que era irrelevante, en el sentido de que no subsanaría una eventual discriminación hacia los no residentes;... y sigue siendo para nosotros exactamente igual de claro), pagan un impuesto sobre la renta de no residentes en el que no puede haber diferencias de tratamiento con los residentes que no estén justificadas. En este plano el sujeto no residente puede reclamar la aplicación de aquellas reglas de los residentes

¹⁴ Véase también MARTÍN JIMÉNEZ, CARRASCO GONZÁLEZ y GARCÍA HEREDIA (2016): «La STJUE ahora reseñada siembra la duda de si la jurisprudencia que establece implica que se han reconsiderado las formas de comparar la situación entre residentes y no residentes en relación con normas que no traten de tener en cuenta las circunstancias personales y familiares. No es probable que así sea (vid. más arriba las consideraciones del TJUE en Miljoen), pero lo cierto es que la sentencia no es ni mucho menos clara».

para las que se encuentre en situación comparable. Y así se ha ido construyendo todo un cuerpo jurisprudencial que ha sido trasladado de una u otra forma a los ordenamientos de los Estados miembros.

Si el Tribunal hubiera sabido deslindar oportunamente estos dos planos, una vez situado en este campo de las eventuales discriminaciones a no residentes en el ámbito estricto de la llamada obligación real, podría perfectamente haber descartado la deducción de los gastos del préstamo, ateniéndose escrupulosamente a su doctrina y sin provocar estas dudas sobre un supuesto cambio jurisprudencial. Pero el Tribunal se empeñó en una comparación de los niveles de gravamen de los dos regímenes tributarios, no sabemos si porque entiende (aunque a nosotros nos parezca un exceso) que el gasto solicitado resulta subsumible en un concepto amplio de los mínimos exentos relevantes en el examen de los tipos de gravamen (el análisis de la eventual discriminación en los tipos de gravamen sí resulta válido manteniéndonos en este ámbito estricto de la valoración del régimen tributario de los no residentes) o porque se aferre equivocadamente a la idea de que estos gastos personales cuando no se pueden aplicar en el país de residencia deben aplicarse necesariamente en el país de la fuente, lo cual es cierto pero en el primer plano al que antes aludíamos y que ya ha quedado resuelto con la existencia del régimen opcional. En resumen, si nos situamos en el segundo plano, por supuesto que no existe la necesidad de integrar en el régimen fiscal de los no residentes la aplicación de gastos vinculados a la persona y no a las rentas.

Nuestra tesis sobre la sentencia Hirvonen ha encontrado un muy reciente espaldarazo con las Conclusiones del Abogado General Wathelet, presentadas el 18 de febrero de 2016 en relación con el asunto Hünnebeck (C-479/14, EU:C:2016:100). En ellas se culpa al Tribunal de Justicia de haber estado en la sentencia Hirvonen probablemente preocupado por no permitir a un sujeto pasivo no residente practicar el «*cherry picking*», esto es, reivindicar en beneficio propio los elementos más favorables de dos regímenes tributarios distintos. Cuando lo cierto es que, sin llegar al extremo de una prerrogativa incondicional, los no residentes que disponen de la posibilidad de optar por el régimen de los residentes (que no son todos sino solo los que cumplen determinadas condicio-

nes) pueden también renunciar a dicha equiparación y exigir que como no residentes se les conceda un trato no discriminatorio, porque así ha sido rotundamente consagrado por el propio Tribunal. Como expone WATHELET,

se desprende de una jurisprudencia consolidada que, al examinar la compatibilidad de una medida de fiscalidad directa con las libertades fundamentales, la existencia o no de una discriminación no depende del resultado global para el contribuyente. Como declaró el Tribunal de Justicia en el apartado 44 de la sentencia *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148), “la diferencia de trato entre estos dos grupos de contribuyentes [a saber, los residentes y los no residentes] puede calificarse de discriminación en el sentido del Tratado FUE si no existe ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato *a este respecto* entre dichas categorías”. Por consiguiente, la existencia de una diferencia de trato sólo puede apreciarse en relación con la ventaja fiscal concreta concedida a una de las dos categorías de contribuyentes y denegada a la otra, y no en relación con la carga fiscal global del contribuyente en cuestión.¹⁵

Y en este punto el Abogado General introduce una frase lapidaria que compartimos:

En cualquier caso, no creo que la constatación del Tribunal de Justicia en los apartados 43 y 49 de su sentencia *Hirvonen* (C-632/13, EU:C:2015:765) baste para establecer excepciones a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia derivada de las sentencias *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, apartado 162), *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148, apartados 49 a 54) y *Beker* (C-168/11, EU:C:2013:117, apartado 62).

La doctrina anterior a *Hirvonen* continúa estando plenamente vigente.

¹⁵ Por eso, el Abogado General Wathelet sugiere al Tribunal de Justicia dar respuesta a la cuestión planteada de la siguiente manera: «Los artículos 63 TFUE y 65 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, que establece, a los efectos del cálculo del impuesto sobre donaciones, que la reducción de la base imponible en caso de donación de un inmueble situado en el territorio de dicho Estado sea inferior cuando el donante y el donatario residiesen, en el momento en que se realizó la donación, en otro Estado miembro, a la reducción que se habría aplicado si al menos uno de ellos hubiera residido, en la misma fecha, en el primer Estado miembro, aun cuando esa normativa establece, por otra parte, que pueda aplicarse la reducción superior, a instancia del donatario si éste elige el sistema de tributación por obligación personal reservado a los residentes».

7. BIBLIOGRAFÍA

- CUBERO TRUYO, A. (2016): «La necesidad de sustituir el concepto de adquisiciones intracomunitarias por el de adquisiciones intra-Unión (propuesta de adaptación de la terminología del IVA al Tratado de Lisboa)». *Quincena Fiscal*, número 18.
- CUBERO TRUYO, A. (2015): «Normas tributarias y no discriminación bajo criterios de nacionalidad y/o residencia», en GARCÍA BERRO, F. (Dir.): *Derechos fundamentales y Hacienda Pública: una perspectiva europea*. Civitas, Navarra, pp. 291-322.
- CUBERO TRUYO, A. (2013): «El diseño normativo del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Líneas de reforma», en CUBERO TRUYO, A. (Dir.): *Evaluación del sistema tributario vigente. Propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos*. Aranzadi, Navarra, pp. 239-328.
- CUBERO TRUYO, A. (2012): «Crisis del régimen opcional de tributación en el IRPF para residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea. Reparos jurisprudenciales a su capacidad de subsanar las discriminaciones (sentencia Gielen)». *Revista Técnica Tributaria*, número 96, pp. 107-137.
- CUBERO TRUYO, A. (2002): «Principio de no discriminación en la jurisprudencia comunitaria: el derecho de los no residentes a un impuesto sobre la renta personal, subjetivo, periódico y progresivo». *Noticias de la Unión Europea*, número 214, pp. 3-28.
- GARCÍA PRATS, F.A. (1997): «Asscher, o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria». *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, número 94, pp. 215-236.
- LUCHENA MOZO, G.M. (2016): «Geometría variable en la configuración del estatuto del no residente comunitario en la imposición directa y su incidencia en el ordenamiento tributario español. STJUE de 19 de noviembre de 2015, Asunto C-632/2013: Hirvonen». *La Ley Unión Europea*, número 36.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A., CARRASCO GONZÁLEZ, F.M. y GARCÍA HEREDIA, A. (2016): «Jurisprudencia Tributaria del TJUE». *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, número 169.
- NIESTEN, H. (2015): «Growing Impetus for Harmonization of Personal and Family Allowances: Current State of Affairs of the Schumacker-Doctrine after Imfeld and Garcet». *EC Tax Review*, número 4, pp. 185-201.
- PEETERS, B. (2016): «Kieback: When Schumacker Emigrates...». *EC Tax Review*, número 2, pp. 58-69.
- RUANO, L. y CUBERO TRUYO, A. (2016): «Reflexiones sobre la aportación del Tribunal de Justicia a la integración europea. El papel de la jurisprudencia en el ámbito de la fiscalidad», en CUBERO TRUYO, A. (Dir.): *Hacienda Pública y dimensión internacional de la riqueza*. Tirant lo Blanch, Valencia, pp. 201-246.

Una llamada de atención acerca de los límites comunitarios al poder tributario regional y local¹

José María Lago Montero
Universidad de Salamanca

Resumen:

El Derecho Comunitario impone límites a los poderes normativos estatal, regionales y locales. Se examinan algunas fricciones que se han producido en la regulación de los tributos autonómicos, propios o cedidos y en los tributos locales.

Abstract:

EU Law imposes limits on state, regional and local regulatory powers. Several frictions that have been produced in the regulation of community and local taxes, both own and leased are examined.

Palabras clave:

Derecho Comunitario, tributos locales, tributos autonómicos, fricciones.

Keywords:

EU Law, local taxes, community taxes, frictions.

¹ Es un placer participar en esta obra colectiva, fruto del Proyecto Jean Monnet sobre efectos de la integración europea en la aproximación económica y fiscal de los Estados miembros, cuya reunión final se materializó en un Congreso internacional auspiciado por el profesor MARIANO ABAD FERNÁNDEZ, anfitrión de pro en Gijón, cuya obra *Código Financiero Europeo*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1977, abrió la espita de los estudios de esta materia en España. A las profesoras PATRICIA HERRERO DE LA ESCOSURA y ANA ISABEL GONZÁLEZ GONZÁLEZ solo cabe felicitarlas por el éxito de una organización muy trabajosa.

1. LA SOBERANÍA FISCAL COMPARTIDA ENTRE LOS ESTADOS MIEMBROS Y LA UNIÓN EUROPEA

Como es de sobra conocido, la adhesión de los diferentes Estados nacionales a la llamada Unión Europea conlleva una cesión de soberanía fiscal solo parcial. Se ceden tantas competencias como sean necesarias para que funcione el mercado común europeo, pero se mantiene la competencia fiscal nacional en términos genéricos. Se autoriza a las instituciones comunitarias a armonizar intensamente los impuestos indirectos, porque lo impone el juego de las sagradas libertades de circulación de personas, bienes, servicios y capitales y de libre establecimiento de personas y empresas. Pero no se autoriza a los Poderes comunitarios a armonizar los impuestos directos en lo que no sea absolutamente necesario para garantizar el juego de esas consagradas libertades.

Así las cosas, los Estados miembros se resisten a ceder más parcelas de poder que las imprescindibles. Y dentro de ellos, Regiones y Municipios conforman Administraciones especialmente reacias a ninguna armonización europea, celosas del poder tributario adquirido con el tiempo, solo preocupadas porque no disminuya su autonomía política, administrativa y financiera. Se comportan, en la materia tributaria y en otras que no vienen al caso, de manera particularmente levantisca y gagá, pretendiendo enseñorearse de espacios fiscales propios y exclusivos, en una posición superada por los contemporáneos tiempos que lo son de europeización y globalización, rompedores de todo provincianismo y nada contemporizadores de residuos de aldeanismo.²

Regiones y Municipios se aferran en España a los tributos que les han sido asignados como propios o cedidos, cual si fueran las fuentes de su felicidad, tesoros inviolables que solo ellas pueden disfrutar y/o modificar, conformando una suerte de especies protegidas que dificultan que el sistema tributario avance y mejore por la vía de su simplificación. Hace años ya que vengo sosteniendo que sería preferible un sistema con menos tributos y más poderosos, pero tal y como está el patio autonómico y local de irracional-

² Esclarecedora la explicación del sistema de financiación para con la Comunidad que nos acoge de GONZÁLEZ GONZÁLEZ (2000). Contundente defensa de la reacción judicial para la recuperación de las ayudas prohibidas en la obra colectiva dirigida por el profesor DI PIETRO (2015).

mente soliviantado, me temo que esa aspiración va a seguir siéndolo mucho años...³

2. FRICCIONES CON EL DERECHO COMUNITARIO EN LOS IMPUESTOS CEDIDOS A LAS COMUNIDADES Y PROPIOS DE ÉSTAS

Comenzado por el *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, nuestro querido I.R.P.F., hemos de recordar que es un tributo parcialmente cedido a las Comunidades Autónomas en la potestad normativa. Esto conlleva que, cuando las C.C.A.A. ejercen su competencia legislativa, tienen que respetar los criterios comunitarios que van asentándose en nuestro ordenamiento jurídico, entre otros, el tratamiento al no residente que obtenga el 75% de sus rentas en España como si fuera un residente, si lo desea;⁴ el régimen de opciones también para los impatriados, que viniendo a ser residentes puedan tributar como si siguieran siendo no residentes, con determinadas condiciones y requisitos ciertamente polémicos,⁵ y más difícil, considerar que el no residente sin establecimiento permanente puede estar, en algunos ocasiones, en una situación comparable a la del residente y cuando así sea no cabe discriminarle.⁶

³ La más reciente monografía que conocemos y consultamos es la de DEL BLANCO GARCÍA (2015). Por nuestra parte, hemos realizado algunas consideraciones en LAGO MONTERO (2000, 2008, 2012, 2014 y en prensa).

⁴ A partir de la Recomendación de la Comisión de 21 de diciembre de 1993 sobre los trabajadores transfronterizos, hoy llevada al artículo 46 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.

⁵ Hoy en el artículo 93 de la Ley del I.R.P.F., gracias al cual si vienen aquí para quedarse más de 5 años y ganan menos de 600.000 euros pueden ejercer esa opción, tan querida a los futbolistas, desde los tiempos de Beckam, que dio nombre a la disposición, hasta nuestros días, si bien lo que se pretendía era que vinieran científicos...¿? Se libran del gravamen de la renta mundial a tarifa progresiva, a cambio de una módica tributación del ahorro y en el impuesto sobre el patrimonio, que aparece y desaparece últimamente en nuestro sistema cual si de un fantasma se tratara...

⁶ Cfr. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de junio de 2003 (caso GERRITSE C-234/01) de resultados de la cual parece que el tipo proporcional que soporta no ha de ser superior al que corresponde en una escala progresiva al rendimiento neto una vez aplicado el mínimo exento, que puede ser distinto en cada Comunidad Autónoma. DEL BLANCO GARCÍA «El derecho de la Unión Europea y los sistemas tributarios de los entes territoriales», *Revista de Contabilidad y Tributación* nº 396/2016, sugiere que habría que reformar la ley articulando una deducción/devolución o bien bajar el tipo de los no residentes e igualarlo con el del primer tramo del I.R.P.F., previo acuerdo con las C.C.A.A. para que respeten esto en su tramo autonómico.

A día de hoy a las C.C.A.A. no les debiera ser fácil vulnerar estas prescripciones, visto el grado de potestad normativa que tienen cedida, y que se ciñe a los mínimos exentos, un tramo de la tarifa y las deducciones. Es precisamente en estas donde se pueden producir fricciones con el Derecho comunitario, pues aunque la L.O.F.C.A. y las leyes de cesión las circunscriben al ámbito de las circunstancias personales y familiares, y las inversiones no empresariales, las leyes autonómicas han establecido *deducciones por inversiones empresariales*, siendo llamativas las que tratan de fomentar el autoempleo de mujeres y jóvenes, carentes de apoyatura en el bloque de constitucionalidad.⁷ Además de violar la L.O.F.C.A. y con ella el artículo 157 C.E., friccionan con el derecho europeo cuando no cualquiera pueda acogerse a ellas, algo que ocurre en las deducciones autonómicas por adquisición de acciones o participaciones empresariales, cuando se establece como requisito que la empresa tenga su domicilio fiscal en la Comunidad Autónoma. Si se excluye a la empresa que tenga solo un establecimiento permanente en el territorio regional, o ni siquiera eso, se introduce una discriminación posiblemente arbitraria.⁸

También las deducciones por donaciones para I MAS D en el I.R.P.F. y en el Impuesto sobre Sociedades están en el punto de mira de los observadores comunitarios, pues friccionan con los principios U.E. cuando solo se pueden beneficiar de ellas los organismos radicados en, o adscritos a, la Comunidad Autónoma que las establece. Para que la deducción no sea una ayuda prohibida por perturbadora tiene que estar abierta a las donaciones realizadas a cualquier organismo cuya utilidad pública haya sido reconocida por un Estado de la Unión Europea.⁹

Las deducciones por adquisición de vivienda que sobreviven articuladas por las C.C.A.A. podrían violentar el derecho comunitario cuando se condicionan a que la vivienda radique en España, y más concretamente en el territorio

⁷ Cfr. Sentencia del Tribunal Constitucional número 161/2012, de 20 de septiembre. Sobre el tratamiento fiscal de la mujer, van a marcar un antes y un después sendas monografías de IGLESIAS CARIDAD a punto de ver la luz (2016, a y b).

⁸ Sobre la que llama la atención DEL BLANCO (2016), en particular respecto a una Decisión de la Comisión de 30 de septiembre de 2009 que obliga a Alemania a corregir una deducción de este jaez.

⁹ Así lo ve de nuevo DEL BLANCO GARCÍA (2016), que trae a colación la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 10 de marzo de 2005 –caso Fournier–, y nos recuerda que ya la S.T.J.U.E. de 13 de marzo de 2008 condenó al Reino de España por articular una deducción por I MAS D en el I.S. más favorable para los gastos en España que para los gastos en el extranjero.

de la Comunidad que la instrumenta, pues el criterio de radicación posible de la vivienda no puede restringirse de esta manera, excluyendo el resto del espacio de la U.E.¹⁰

En el *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones* todavía está caliente la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 por la que se condena al Reino de España a modificar su legislación discriminatoria para con los no residentes, lo que se ha llevado a cabo por la Disposición Adicional 2ª de su ley reguladora introducida por la disposición final 3ª de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, principalmente dedicada a reformar el I.R.P.F. La sentencia está siendo criticada por operadores y comentaristas que la encuentran poco motivada y fundada desde el punto de vista de la proporcionalidad entre situaciones comparables. Lo cierto es que el Tribunal se limita a proscribir la desigualdad de trato al no residente que lo sea comunitario, posibilitada por la cesión estatal de competencia normativa, sin penetrar en las normas autonómicas ni plantearse si la libre circulación de capitales, que está en la base de la sentencia, se ha vulnerado o no para con el residente en terceros países.¹¹ En el *Impuesto sobre el Patrimonio* se ha introducido una disposición adicional 4ª por la disposición final 4ª de la misma Ley 26/2014, de 27 de noviembre, del mismo tenor y finalidad pues en su virtud los no residentes que lo sean comunitarios podrán aplicarse la normativa propia de la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se les exija el impuesto.

En el *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, Operaciones Societarias y Actos Jurídicos Documentados* encuentran los observadores contraria al Derecho de la Unión el que las Comunidades Autónomas puedan incrementar los tipos del gravamen documental para el contribuyente que renuncia libre-

¹⁰ No se puede incentivar sólo la vivienda en *mi* territorio de la misma manera que no se puede exentar sólo los premios de *mi* lotería. Este criterio posesivo carpetovetónico no tiene un pase europeo. Recuérdese la S.T.J.U.E. de 6 de octubre de 2009, que condenó al Reino de España a dar el mismo trato a todas las loterías de cualquier entidad de la U.E. que cumplieran los mismos requisitos.

¹¹ Cfr. CAYÓN GALLARDO (2014). En resumidas cuentas, lo que la sentencia quiere es que el no residente comunitario pueda aplicarse la normativa autonómica que le hubiera correspondido de ser residente en España, con sus anhelados, y cambiantes, beneficios fiscales, y a eso es a lo que ha dado respuesta la modificación legislativa citada. De esta manera podría beneficiarse de las reducciones familiares, empresariales, por vivienda, patrimonio artístico y explotaciones agrarias, así como de cualesquiera otras que las C.C.A.A. tuvieran establecidas.

mente a la exención en el I.V.A., en cumplimiento de los requisitos a tal efecto establecidos legalmente. Se distorsiona el mercado cuando se condiciona la sujeción al I.V.A., y a su régimen de deducciones, de esta manera, artificiosamente, pues el derecho a la deducción del I.V.A. es un derecho esencial en el funcionamiento del impuesto que no se puede perturbar con requisitos que no están establecidos en la propia ley reguladora del I.V.A.¹² Al vaciado progresivo de hechos imponibles de la *modalidad operaciones societarias* le faltan solo dos para quedar plenamente europeizada. Más tarea queda para europeizar la *modalidad actos jurídicos documentados*, vestigio histórico perturbador como pocos de la libre circulación de capitales, que sobrevive milagrosamente en las procelosas aguas doctrinales y jurisprudenciales comunitarias.

Gracias a Dios, las C.C.A.A. no tienen competencia cedida en el I.V.A., lo que nos libra de padecer infracciones distorsionadoras del mercado común, ni apenas en los *Impuestos Especiales*, pues las pocas que han disfrutado las han ejercido vulnerando el derecho de la Unión –tarifa autonómica/céntimo sanitario carente de finalidad específica–,¹³ Tampoco tienen competencias de gestión, que mejor estarían radicadas en una Administración Tributaria europea o nacional lo suficientemente coordinada, visto el monumental volumen de fraude que presenta la imposición indirecta, particularmente en las operaciones comunitarias. ¿Hasta cuándo se va a seguir soportando este toreo?

Por lo que se refiere a los *impuestos propios de las C.C.A.A.*, no es raro encontrar en ellos disposiciones difícilmente compatibles con el derecho europeo, ya desde el mismo hecho imponible que se selecciona como determinante de la sujeción al gravamen de unos sí y de otros no, siguiendo con la configuración de las exenciones, bonificaciones, reducciones o deducciones, favorecedoras de

¹² Entre otras muchas, S.T.J.U.E. de 15 de julio de 2010. Por todos véase la ejemplar obra de HERRERO DE LA ESCOSURA (1996) acerca de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en materia de IVA. Recientemente MONDINI (2012), particularmente páginas 380-391, sobre el diritto «fondamentale» alla detrazione. Muy centrados en los sectores inmobiliario, financiero e internacional, KPMG abogados (2016).

¹³ Que no era ni céntimo, pues eran varios, ni sanitario, pues no había afectación efectiva de la recaudación, como bien visibiliza la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de febrero de 2014. La finalidad específica se tiene que extraer de la entera estructura del tributo, y aquí no se veía por ninguna parte. Las Directivas de I.I.E.E. no permiten gravámenes de productos armonizados en fase minorista, con lo que España ha trasladado el invento a la fase mayorista, bajo la fórmula ahora de tarifa autonómica en el impuesto de fabricación de hidrocarburos. Que vaya a librarse así de nuevas denuncias es algo que solo pitonisos pueden vaticinar.

unos colectivos en detrimento de otros. Así, los *impuestos sobre grandes superficies comerciales* pueden albergar ayudas de Estado válidas si sirven a la protección ambiental, cosa que la Comisión Europea no ve respaldada por ningún estudio o dato. Lo que ve son exenciones al pequeño comercio y a algunas tiendas concretas dentro de los grandes establecimientos, amén de una afectación de la recaudación a un fondo cuyo beneficiario serían esos pequeños comercios, a los que se ayuda en forma de ventaja competitiva. Tampoco creo que sean legítimos en el espacio europeo *impuestos turísticos*, condenados al fracaso pues no veo que se pueda someter a tributación la entrada, la estancia o la salida de viajeros, ya sean turistas o no lo sean.¹⁴ Semejante futuro le auguro a los *impuestos sobre los depósitos bancarios*, perturbadores de la libre circulación del capital, del libre ejercicio de la actividad económica y de la libre competencia.¹⁵

Creo que la fiscalidad ambiental estaría mejor en manos de los Estados, previamente disciplinados por Directivas europeas que delimitaran los contornos de los *impuestos sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente*, *impuestos sobre embalses*, *impuestos eólicos*, *impuestos sobre bolsas de*

¹⁴ Aparte de que resulta irrisoria esta tributación pretendida, ensayada y fracasada a las estancias turísticas, perturbadora de la libre circulación de personas, y, lo que es peor, del negocio turístico. Gran descubrimiento éste resucitador del *tributum soli* exigido por los romanos a los peregrinos, ¿o será en el *portorium* en el que se han inspirado? Resuélvase la duda consultando la última obra de APARICIO PÉREZ (2015). No podemos detenernos en esta modesta contribución en el análisis de todas las incompatibilidades con el derecho europeo que presentan algunos de los 97 tributos autonómicos propios que han tenido vida desde 1980, a los que acabo de dedicar alguna atención en el capítulo que he escrito sobre ellos dentro del libro dirigido por el profesor CUBERO TRUYO (en prensa).

¹⁵ No veo tan claras las perturbaciones, sin embargo, en los impuestos sobre emisiones contaminantes, a cuyos mecanismos de coordinación se achaca que podrían incurrir en ventaja selectiva, por evitar el doble pago a aquellas empresas sujetas al régimen de derechos de comercio de emisión. Tendría que verificarse uno por uno si cumplen los requisitos de la Directiva de ayudas al medioambiente, y si se ha comunicado previamente a la Comisión su aprobación. A nuestro juicio, y como ya explicáramos en otros lugares y momentos, una muestra palpable de descoordinación y de desatención a lo que debería de ser la armonización fiscal comunitaria, es la proliferación desordenada de gravámenes ambientales. Ante la inacción de las autoridades europeas y nacionales, cada Comunidad Autónoma está haciendo de su capa un sayo, ya sea gravando las emisiones de CO₂, los vertidos a los ríos o los depósitos en vertederos, como explicáramos en la obra recién citada, colocando en situaciones de competitividad desigual a las empresas, según donde radiquen, frente a países que ni se plantean este tipo de gravámenes. Nosotros creemos que el impacto ambiental de según qué actividades e instalaciones debe ponderarse en los elementos cuantitativos de tributos ya existentes, más que creando nuevos gravámenes que perjudican a los productos que se exportan, sin ajustes en frontera. Y sin perder de vista que el problema de la contaminación es de carácter global, universal, y por ende difícilmente atendible con medidas territoriales, regionales o nacionales. Las medidas a adoptar deberían ser las aprobadas en foros internacionales, por consensuadas para todo el planeta.

*plásticos*¹⁶ y aún de los *impuestos sobre las viviendas desocupadas*,¹⁷ para que unos y otros no se conviertan en perturbadores de cualesquiera de las libertades comunitarias.

3. FRICCIONES CON EL DERECHO COMUNITARIO EN LOS TRIBUTOS LOCALES

También los impuestos locales muestran cierta tendencia a la fricción con el Derecho comunitario por la creciente implantación de beneficios fiscales favorecedores de sujetos y conductas determinados/as, en detrimento de otros/as. La aspiración de algunos de nuestros alcaldes a conformar en su municipio una suerte de espacio fiscal privilegiado es tan antigua como contraria a los principios de la Unión, por lo que se impone una labor de vigilancia permanente de leyes y reglamentos locales contenedores de ayudas prohibidas, mayoritariamente en forma de exenciones y bonificaciones.¹⁸

La bonificación del 95% sustentada en actividades de especial interés para el municipio aplicable al I.B.I., I.A.E., I.I.V.T.N.U. e I.C.I.O., de donde proviene, es la mejor muestra del peligro de que proliferen ayudas a prohibir por incompatibles. Porque si la ayuda beneficiara a todos los sujetos potenciales por igual nada habría que reprocharle. Pero es que en su redacción los desafortunados preceptos legales llevan ínsito el germen de la desigualdad sin causa suficientemente justificada.¹⁹ Tales preceptos legales incurren en una deslegalización

¹⁶ Digamos que parte de la culpa de la proliferación de estos gravámenes pseudoambientales la tienen las autoridades comunitarias y nacionales por su lentitud armonizadora y por su inacción coordinadora, que agotan la paciencia de los operadores regionales, destinatarios naturales de medidas que, pese a ser anunciadas, no terminan de verse aprobadas. La fiscalidad de la energía es un ejemplo claro de esto.

¹⁷ Como ya explicáramos en otros momentos y lugares, a nuestro juicio a los impuestos velatorios de la función social de la propiedad se les presta poca atención desde la óptica comunitaria por la poca importancia recaudatoria que tienen. La política comunitaria de fomento del abandono de cultivos improductivos se da de tortas con impuestos que graven la falta de productividad. Como ha señalado el profesor DI PIETRO (2015), regiones y municipios deben de ser conscientes de que han perdido poder y territorio fiscal, y de que impuestos como el de Cerdeña a la segunda residencia perturban la libre circulación y establecimiento de las personas físicas.

¹⁸ La más reciente condena al Reino de España por razón de un impuesto local ha venido de la mano del I.B.I. y de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 9 de octubre de 2014 por el caso Navantia: no se puede exentar así como así a una empresa pública del pago el I.B.I., pues perturba la libre competencia, incurre en selectividad prohibida, a falta de causa, al incorporar un trato fiscal ventajoso en sus efectos.

¹⁹ Cfr. Artículos 74.2, 88.2, 103.2 y 108.5, todos de la vigente Ley de Haciendas Locales.

monumental porque reenvían prácticamente en blanco a la ordenanza los criterios para el disfrute del beneficio. Y la ordenanza puede entonces conceder el beneficio a quien le parezca oportuno al Pleno en cada momento histórico concreto, en perjuicio de otros no tan considerados en el afecto político local. Agravios sin fronteras y agravios sin fin pueden venir de la mano de tan lamentables disposiciones que, además de agujerear la recaudación, pocas veces consiguen el idílico fin de la inversión millonaria pretendida.²⁰

También ha sido cuestionada la *bonificación del 95% en la cuota del I.B.I. y el I.A.E. para las cooperativas agrarias*, convalidable por añeja e insignificante, según eximios comentaristas, aunque el parecer de la Comisión no termina de ser ése.²¹ No encuentro selectividad prohibida, sin embargo, en las bonificaciones del I.B.I. para Ceuta y Melilla, que tienen fundamento geográfico-económico; ni en las bonificaciones para las viviendas de protección oficial, que tiene razón de ser social; ni en la bonificación para los inmuebles que sean existencias de las empresas inmobiliarias, pues la razón es puramente técnica, y se aplica con generalidad, sin otorgar una ventaja competitiva en el mercado.²²

Peor defensa y entendimiento tiene que *la exención en el I.A.E. para las personas físicas residentes* no albergue también, sin más requisitos, a las no residentes. La interpretación que ha hecho la Dirección General de Tributos condicionando la exención a los no residentes a que éstos posean un establecimiento permanente y facturen menos de un millón de euros, incurre en literalismo ayuno de principalismo,²³ criticado con razón por la doctrina, que aprecia en esos requisitos trato discriminatorio prohibido.

²⁰ Se hace eco de ello acertadamente QUINTANA FERRER (2015).

²¹ Según recuerda DEL BLANCO GARCÍA (2016), una Decisión de la Comisión de 11 de diciembre de 2002 la consideró motivada. Pero una Sentencia del Tribunal de Justicia en primera instancia, sala 2ª, de 12 de diciembre de 2006, la consideró inmotivada, por lo que la Comisión cambió de criterio en Decisión de 15 de diciembre de 2009. Están pendientes recursos de las asociaciones agrarias españolas.

²² Sí puede ser cuestionable la bonificación potestativa para los B.I.C.E.S. de hasta el 90% ex artículo 74.3 L.H.L. si no se funda en razones de protección ambiental. No creo que sean selectivas, sin embargo, las bonificaciones para asentamientos singulares y familias numerosas, universidades, I MAS D y energía solar, pues todas tienen una fundamentación sociopolítica clara y no perturban el funcionamiento libre del mercado introduciendo ventajas competitivas a favor de sujetos concretos.

²³ Contestación a consulta número 616/2003, de 7 de mayo, interpretativa del artículo 82.1.c. L.H.L. Suscita recelos asimismo el régimen especial de la Compañía Telefónica, que si bien se sujeta al I.B.I. sin especialidad alguna, en el resto de los tributos contribuye con una compensación global cifrada en el 1,9% de su facturación municipal y en el 0,1 de su facturación provincial. Sería una ayuda prohibida si se probare que con esa cuantificación está contribuyendo por debajo de lo que le correspondería, en ventaja con otras compañías operadoras. Pero hasta donde llegan nuestras noticias, está por practicar esa prueba.

También las *bonificaciones por creación de empleo en el I.A.E.* pueden ser beneficiosas solo para las empresas locales con radicación de sede en el término municipal, pues son las que tributan por cuota municipal, y estas y solo estas son las beneficiarias, quedando excluidas las no residentes.²⁴

En el *Impuesto sobre Circulación de Vehículos* las bonificaciones aprobadas no son selectivas y tienen fundamento energético-ambiental (motores, carburantes) o cultural (vehículos históricos). En el *Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana* no veo beneficios fiscales selectivos, aparte de esa ya comentada bonificación para los eventos de especial interés municipal, a la que nos hemos referido críticamente.

En el *Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras* no he encontrado disposición generadora de ayuda prohibida, aparte de la ya comentada, por perversa, a las actividades de especial interés para el municipio.²⁵ No encuentro ayuda o prohibida en la exención para las obras de la Iglesia Católica, ni de ninguna Iglesia, porque no son entes que compitan en el mercado ni instituciones de la Unión Europea...²⁶ Tampoco veo selectividad en las bonificaciones a la energía solar, con claro fundamento energético, a las viviendas de protección oficial –con claro fundamento político-social-, ni a las obras de accesibilidad para discapacitados, por la misma razón, ni que sea deducible la tasa, que incide en la misma actividad económica generando hiperimposición. Sólo tendría obstáculos a su admisión la bonificación para el fomento de inver-

²⁴ No encuentro selectividad prohibida, sin embargo, en las bonificaciones para Ceuta y Melilla, pues tienen como ya he señalado, fundamento geográfico-económico; las promotoras de la energía solar, por su fundamentación ambiental; ni las beneficiarias de locales alejados del centro y con planes de transporte colectivo, pues promueven un razonable menor consumo de energía.

²⁵ Es el propio impuesto como tal, su propia existencia, el que perturba la libre actividad económica, entorpeciendo el acceso a bienes de primera necesidad, como son las viviendas. Pero eso no es el objeto de este comentario. El tributo no es neutral, y se exigía por toda obra que requiriera de licencia, se hubiera obtenido o no ésta. Como las Directivas comunitarias de liberalización de servicios han ido eximiendo de licencias más y más supuestos, hubo que reformular el hecho imponible para que acogiera las obras con declaración responsable o comunicación previa. Así que el tributo persiste pese a la pretendida «liberalización»...

²⁶ El empecinamiento de algunos no conoce fronteras. El Acuerdo con la Santa Sede, que no es un país de la U.E., de 3 de enero de 1979, reconoce la exención para todas sus obras en su artículo IV.1.B. y así lo entendió acertadamente la Orden de 5 de junio de 2001. Sin embargo, incurrió en ilegalidad la posterior Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre, al pretender restringirla a las obras en bienes exentos del I.B.I. Como una Orden Ministerial no puede alterar un Tratado Internacional, la misma fue correctamente anulada por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de diciembre de 2013, anulación confirmada acertadamente por la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2014.

siones privadas en infraestructuras que excluyera de su disfrute a alguna empresa de la U.E....

El mundo de las *tasas y precios públicos* no está fuera de la atención de los operadores y comentaristas comunitarios, toda vez que de cuando en cuando aparecen en escena tributos o seudotributos retributivos del coste de servicios o del uso de dominio público cuya cuantificación no guarda respeto al comunitario principio de equivalencia, versión europea de universales principios de igualdad y proporcionalidad aplicados a tasas y precios, en virtud de los cuales las cuantías exigibles han de fijarse atendiendo a la intensidad del uso que realiza cada cual, en proporción directa al mismo, teniendo en cuenta el grado de interés público/interés particular concurrente y presente en cada actividad administrativa, y sin olvidar al principio de capacidad económica si el servicio es esencial, que lleve a bonificar o incluso exentar a quien carece de riqueza previa a pesar de haber usado el servicio.²⁷

4. BIBLIOGRAFÍA

- ABAD FERNÁNDEZ, M. (1977): *Código Financiero Europeo*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.
- APARICIO PÉREZ, A. (2015): Breviario básico de las Haciendas Locales en España. Especial incidencia en los tributos: (Del imperio romano a la actualidad), Servicio de Publicaciones, Universidad de Oviedo.
- CAYÓN GALIARDO, A. (2014): «La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones)», *Revista Técnica Tributaria* n.º 107.
- DEL BLANCO GARCÍA, A. (2015): El derecho de la Unión Europea como límite al sistema de financiación de las C.C.A.A., I.E.F., Madrid.
- DEL BLANCO GARCÍA, A. (2016): «El derecho de la Unión Europea y los sistemas tributarios de los entes territoriales», *Revista de Contabilidad y Tributación* n.º 396.
- DI PIETRO, A. (2015): *El Poder tributario de la Unión Europea*, ponencia en la Universidad de Salamanca, noviembre 2013; ID: *Auditi di Stato fiscali e giurisdizioni nazionali: problema attuali*, Cacucci editore, Bari.

²⁷ A la cuantificación correcta de tasas y precios le hemos dedicado ya casi media vida, plasmando lo que pensamos en obras como éstas: LAGO MONTERO y GUERVÓS MAÍLLO (2004) y LAGO MONTERO, GARCÍA FRÍAS, GUERVÓS MAÍLLO, ALFONSO GALÁN y GIL RODRÍGUEZ (2005).

- GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A.I. (2000): *La financiación del Principado de Asturias (su evolución en el marco de la financiación autonómica general)*, Servicio de Publicaciones, Universidad de Oviedo.
- HERRERO DE la ESCOSURA, P. (1996): *El I.V.A. en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia DE las Comunidades Europeas*, Marcial Pons, Madrid.
- IGLESIAS CARIDAD, M. (2016): *Igualdad y perspectiva de género en el derecho de la hacienda pública*, Reus, Barcelona.
- IGLESIAS CARIDAD, M. (2016): *El tratamiento fiscal de la mujer trabajadora y emprendedora en el I.R.P.F.*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- KPMG abogados (2016): *Propuestas de futuro para el I.V.A. en España*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid.
- LAGO MONTERO, J.M. (2000): *El Poder Tributario de las C.C.A.A.*, Cizur Menor, Aranzadi.
- LAGO MONTERO, J.M. (2008): «Las grietas del sistema de financiación autonómica», *Revista Técnica Tributaria* n.º 82.
- LAGO MONTERO, J.M. (2012): «Sistema de Financiación de las C.C.A.A. y armonización fiscal comunitaria: voluntades en conflicto», en la obra colectiva dirigida por FRANCISCO ADAME MARTÍNEZ *Armonización, coordinación fiscal y lucha contra el fraude*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor.
- LAGO MONTERO, J.M. (2014): «¿Es posible armonizar los subsistemas tributarios autonómico y local?», en la obra colectiva dirigida por JESÚS RAMOS PRIETO *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor.
- LAGO MONTERO, J.M. (en prensa): «Los impuestos propios en el sistema de financiación autonómica», en la obra colectiva dirigida por el profesor ANTONIO CUBERO TRUYO *Los impuestos propios de las C.C.A.A.*, Tirant lo Blanch.
- LAGO MONTERO, J.M. Y MARÍA-GUERVÓS MAÍLLO, M.A. (2004): *Tasas locales: cuantía*, Marcial Pons, Madrid.
- LAGO MONTERO, J.M.-GARCÍA FRÍAS, M.A.-GUERVÓS MAÍLLO, M.A.-ALFONSO GALÁN, R.-GIL RODRÍGUEZ, I. (2005): *Comentario a la Ley de tasas y precios públicos de la Comunidad Autónoma de Castilla y León*, Dykinson, Madrid.
- LAGO MONTERO, J.M.-GIL RODRÍGUEZ, I.-GUERVÓS MAÍLLO, M.A.-ALFONSO GALÁN, R. (2010): *Comentarios a la ley 22/2009 del sistema de financiación de las C.C.A.A. después de la S.T.C. del Estatuto catalán*, Dykinson, Madrid.
- MONDINI, A. (2012): *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*, Pacini editore, Pisa.
- QUINTANA FERRER, E. (2015): «La competencia fiscal dañina entre municipios mediante exenciones impositivas», *Quintana Fiscal* número 20.

Fiscalidad de la renta familiar: España en el contexto europeo. Reflexiones y propuestas

Zulema Calderón Corredor
José Luis Cendejas Bueno
Instituto de Investigaciones Económicas y Sociales¹
Universidad Francisco de Vitoria

Resumen:

Este trabajo tiene como objetivos poner en contexto, reflexionar y proponer líneas de reforma respecto de las cuestiones más recurrentes en materia de tributación familiar en España: la unidad contribuyente, el tratamiento de los gastos familiares y la fiscalidad de las familias monoparentales. Para ello, primeramente se repasa el marco de compromisos y principios que deben presidir el tratamiento fiscal de la familia y se analizan los principales debates que arroja para cada tema el estado de la cuestión. Después, el trabajo se centra en estudiar el grado de convergencia de los Estados miembros de la UE y de la OCDE en las cuestiones señaladas y la posición relativa de España en dicha convergencia. A partir de las conclusiones que se derivan de ambos análisis, se apuntan propuestas que supondrían tanto una mejora en el tratamiento fiscal de la unidad familiar como una mayor convergencia con el resto de Europa.

Abstract:

This paper aims to analyse in the European context the most frequent issues of family taxation in Spain: the taxpaying unit, the treatment of household expenditure and the taxation of single-parent families. Besides it, we will reflect about these topics and put forward lines of reform accordingly. In order to reach that goal, firstly we will review the framework of commitments and principles that should govern the tax treatment of family and the main debates that for each subject arise from the current state of the question. Then, the work focuses on studying the degree of convergence of the Member States of the EU and the OECD on the issues previously mentioned and the relative position of Spain in that convergence. From the conclusions reached, we will propose fiscal tools that lead to both an improvement in the tax treatment of the family unit and a greater convergence with the rest of Europe.

Palabras clave:

Tributación familiar, protección de la familia, principio de capacidad económica, convergencia fiscal.

Keywords:

Family taxation, protection of the family, principle of economic capacity, fiscal convergence.

¹ Este trabajo está realizado en el marco del Proyecto de Investigación «Familia, Estado y bien común: propuesta para un cambio de paradigma», financiado por el Instituto de Investigaciones Económicas y Sociales de la Universidad Francisco de Vitoria (2016).

1. CONTEXTO Y OBJETIVOS

El artículo 16 de la Declaración Universal de Derechos Humanos define a la familia como elemento natural y fundamental de la sociedad y reconoce su derecho a la protección de la sociedad y del Estado. Por su parte, el artículo 39 de la Constitución Española (en adelante CE), recoge también este compromiso en materia de protección social, económica y jurídica. La política fiscal de los Estados afecta, sin duda, a la familia en estos ámbitos y debe atender por tanto a los compromisos mencionados.

En el entorno europeo, una de las prioridades de la Estrategia 2020 se dirige a promover un crecimiento integrador que redunde en cohesión económica, social y territorial. Para hacer esto posible, los Estados deben afrontar los retos que trae consigo el nuevo milenio y en el caso de España estos retos resultan agravados por la cuestión demográfica. Con unas tasas de fecundidad² (1,32 hijos por mujer en 2014) que desde 1981 están por debajo de las que aseguran el reemplazo intergeneracional (2,1 hijos por mujer), y con una esperanza de vida (media de 83,3 años en 2014) que va en aumento, España se enfrenta a un gravísimo problema de desequilibrio demográfico. A ello contribuye el retraso en la emancipación de los hijos (casi el 33% de los jóvenes entre 25 y 34 años vive con alguno de sus padres subiendo al 49% entre jóvenes entre 25 y 29 años) y la progresiva incorporación de la mujer al mundo laboral. Todos estos factores hacen todavía más patente el lugar central de la familia en el logro de un crecimiento integrador, como motor del desarrollo económico y social, como garante del reemplazo intergeneracional y como máximo proveedor de bienestar y calidad de vida para sus miembros. La Comisión Europea se refiere expresamente a la necesaria acción de los Estados dirigida a facilitar la conciliación y el equilibrio entre la vida laboral y familiar. Pues bien, la fiscalidad vuelve a ser en este compromiso un factor fundamental en las decisiones que los miembros de la familia adoptan en el reparto de responsabilidades.

Las cuestiones clave en materia de fiscalidad de la familia abarcan desde la *medición de su capacidad económica* hasta las que se refieren, en su caso, al uso de la fiscalidad como herramienta de *protección familiar*. Con indepen-

² Datos obtenidos del Instituto Nacional de Estadística (www.ine.es).

dencia de cuál sea la vía que los Estados utilicen para proteger a la familia, parece que la imposición personal conforme a la capacidad económica familiar ha de ser parte de los compromisos de protección familiar asumidos, además de resultar coherente con un principio básico de justicia tributaria. Tradicionalmente, la materialización práctica del principio de capacidad económica se ha servido de dos vías: la consideración de la familia como unidad contribuyente y la trascendencia tributaria de los gastos familiares. Además de éstas, se añaden otras medidas concretas de protección familiar. Si a ello unimos la progresiva relevancia y vulnerabilidad de las unidades familiares monoparentales, tendremos tres áreas fundamentales en las que los Estados pueden canalizar los compromisos adquiridos de gravamen justo y protección a la familia: la consideración de la unidad contribuyente, el tratamiento de los gastos familiares y la fiscalidad de las familias monoparentales.

Este trabajo tiene como objetivo analizar, dentro del marco de compromisos anterior y del estado de la cuestión en España, el grado de convergencia de los estados europeos en aspectos clave de la fiscalidad de la renta familiar, específicamente con su origen en el trabajo. La elección de este tipo de renta se debe a que la presión fiscal sobre el salario medio por país es una variable cuya comparativa a nivel europeo y de la OCDE resulta más significativa por la relativa homogeneidad en su tratamiento y por la posibilidad de medir conjuntamente el efecto del impuesto personal y el coste de la seguridad social a cargo del trabajador. Además, el análisis de la carga fiscal total que recae sobre los salarios es significativa en España pues en torno al 90% de las declaraciones presentadas en las recientes campañas de renta³ incluían rendimientos del trabajo. Este análisis permitirá enriquecer el debate actual sobre la tributación familiar en España y apuntar propuestas sobre cuestiones que siguen abiertas a la discusión y a la mejora, así como avanzar en una mayor convergencia con el resto de Europa.

³ Base de datos estadísticos de la AEAT: En la última campaña de la que se tiene información, la del IRPF 2013, de las 19.203.136 declaraciones presentadas, 17.317.070 incluían rendimientos del trabajo.

2. LA FAMILIA COMO UNIDAD CONTRIBUYENTE

2.1. De la acumulación obligatoria de rentas a la acumulación voluntaria

La familia, como unidad económica susceptible de imposición, ha sido considerada a efectos fiscales en España desde el primer Impuesto sobre la Renta de la democracia. Este reconocimiento adoptó una forma de tributación alejada de la promediación de rentas, opción esta que establece mecanismos alternativos de adaptación de la carga fiscal a las circunstancias familiares. Así, la primera versión española de la modalidad familiar y conjunta de tributación, recogida en la Ley 44/1978 de 8 de septiembre (en adelante LIRPF 44/1978), coincidió en el tiempo con la aprobación de nuestra Carta Magna. Con ello, la acumulación obligatoria de rentas de sujetos pasivos pertenecientes a unidades familiares y su sometimiento a un impuesto progresivo, coincidió también en el tiempo con la afirmación constitucional del principio de capacidad económica como medida para la tributación justa y con el principio de protección a la familia como criterio de actuación pública.

Salvo alguna excepción,⁴ no hubo entre la doctrina respecto de la modalidad conjunta y obligatoria de tributación, voces críticas que anticiparan la sanción de inconstitucionalidad de la STC 45/1989, de 20 de febrero. Aunque la sentencia reconocía que la modalidad conjunta de declaración podía considerarse como un *instrumento casi inexcusable para cumplir con el deber de protección del art. 39 CE*,⁵ fue la quiebra del *principio de capacidad económica* el que motivó su pronunciamiento. La sentencia estimó que existía trato discriminatorio respecto de los contribuyentes casados porque, reconociendo que de la convivencia familiar se podían derivar ventajas que incrementarían la capacidad económica, el sistema carecía de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida. Este pronunciamiento reconocía que el sistema español negaba la premisa mayor de la tributación familiar, es decir, no ya la exigencia de protección, sino la de justicia en el gravamen conforme a la capacidad económica.

⁴ ZORNOZA PÉREZ (1989) p. 164.

⁵ F. Jco. n° 5. STC 45/1989, de 20 de febrero. Enlace: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-T-1989-4943>.

Las sucesivas versiones legislativas de tributación familiar aprobadas en España no se han apartado mucho del modelo original más allá de la modificación operada tras la Ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación del IRPF. La doctrina ha propuesto la adopción de sistemas de promediación de rentas pero ninguno ha sido tomado como modelo para una posible reforma legislativa. La administración tributaria española no ha optado por estos sistemas sobre todo por razones recaudatorias, lo cual constituye *un argumento con poder pero no con razón*.⁶ De hecho, el mecanismo alternativo a esta promediación ya previsto por el *Informe Carter*⁷ denominado *enfoque unitario o basado en reducciones*,⁸ solo ha sido parcialmente aplicado durante la vigencia de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre (1999-2006) (en adelante LIRPF 40/1998). El resto de las leyes del IRPF, la Ley 18/1991 de 6 de junio (en adelante LIRPF18/1991) y la actual Ley 35/2006 de 28 de noviembre (en adelante LIRPF 35/2006), salvo por la reducción fija e independiente del número de hijos de 3400 euros en tributación conjunta (art. 84.2 LIRPF 2006), han dado respuesta a la acumulación de rentas y a los gastos familiares mediante el establecimiento de mínimos exentos (1979-1998), deducciones en cuota (1987-1998 y 2007 en adelante) o diferentes escalas de gravamen (1992-1998).

En las últimas reformas impositivas han predominado las medidas dirigidas a contrarrestar la opacidad de las relaciones mercantiles entre familiares más que las destinadas a acomodar su carga fiscal a su capacidad económica real.⁹

En España, la opción por la tributación familiar no ha dejado de disminuir en los últimos años (véase Tabla nº 1) hasta llegar a un 21% de las declaraciones en 2013. En la práctica, este sistema se aplica únicamente por aquellas familias que tienen un solo perceptor de rentas (o un segundo perceptor de rentas reducidas) o con la posibilidad de compensar bases negativas entre sus miembros.¹⁰

⁶ FUENTES QUINTANA (1990) p. 572.

⁷ El Informe de la Comisión Carter en Canadá (1967) fue uno de los informes que prepararon las reformas fiscales más importantes de los años 70 junto con el Informe Asprey en Australia (1974) y el Informe Meade en el Reino Unido (1978). El *Informe Carter* fue editado en 1975 por el Instituto de Estudios Fiscales.

⁸ IGLESIAS SUÁREZ *et. al.* (2009) p. 8.

⁹ *Ibidem*, p. 30.

¹⁰ CALVO VÉRGEZ (2009).

Tabla nº 1: Número de declaraciones en las campañas del IRPF (2003-2013)

Año	Totales	Conjunta	Porcentaje
2003	15.985.781	4.998.254	31%
2004	16.474.150	4.973.795	30%
2005	17.105.088	4.888.688	29%
2006	17.840.783	4.804.487	27%
2007	18.702.875	4.713.407	25%
2008	19.388.981	4.666.448	24%
2009	19.315.353	4.596.814	24%
2010	19.257.120	4.476.044	23%
2011	19.467.730	4.332.970	22%
2012	19.379.484	4.210.899	22%
2013	19.203.136	4.116.127	21%

Fuente: Elaboración propia a partir de las estadísticas de la AEAT.

2.2. Valoración del sistema actual: motivos que lo convierten en discriminatorio

Esta reducida virtualidad práctica que en España tiene el sistema de tributación familiar puede encontrar su explicación en las críticas que recibe y que se apoyan en argumentos diferentes, en algunos casos contrapuestos.

De un lado están los que entienden que la aplicación del sistema conjunto de tributación discrimina a las familias con un solo perceptor de rentas frente a las de dos perceptores.¹¹ Si bien la tributación conjunta establece una reducción en base de 3400 euros, no permite la duplicación de mínimos vitales personales ni de los topes máximos para las deducciones (especialmente por vivienda). La aplicación de la misma tarifa progresiva que a las declaraciones individuales y la ausencia de otros mecanismos que compensen la ausencia de promediación de rentas, provoca que dos familias con el mismo tipo y nivel de renta, pero distinta forma de percibirla, tengan una carga fiscal diferente a pesar de optar por la modalidad que les resulta más ventajosa.

Un sencillo ejercicio de simulación permite comprobar que, efectivamente, *la opción de tributación no es neutral en España* respecto a la distribución de los ingresos familiares. Como se observa en la Tabla nº 2, a igualdad de ingresos, soporta una mayor carga fiscal la unidad familiar con un solo perceptor, lo

¹¹ GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO y LÓPEZ LÓPEZ (2011) p. 4.

que supone tratar de modo desigual a familias que obtienen el mismo nivel de renta laboral. Esta diferencia de tratamiento puede ser discutida respecto del principio de tributación conforme a la capacidad económica e incluso respecto al principio de protección social de la familia. Aparte de una posible vulneración del art. 14 de la CE, que establece la igualdad ante la ley sin que pueda prevalecer discriminación, entre otras razones por «cualquier otra condición o circunstancia personal o social», en el caso que solo uno de los miembros de la unidad familiar perciba ingresos. En la Tabla nº 2 se observa que, tanto en cuantía absoluta como en puntos porcentuales, se está hablando de cantidades nada despreciables.

Tabla nº 2. No neutralidad de la modalidad de tributación para tres combinaciones de ingresos: cuota líquida total y tipo medio resultante¹²

Sin hijos	Con dos hijos	Sin hijos	Con dos hijos	Sin hijos	Con dos hijos
100% - 0% (26259,48€ + 0€)		67% - 33% (17593,85€ + 8665,63€)		Diferencia para 100%	
2906,33€ (11,07%)	1937,33€ (7,38%)	1781,18€+0€ (6,78%)	1296,68€+0€ (4,94%)	1125,15€ (4,29 p.p.)	640,65€ (2,44 p.p.)
133% - 0% (34925,11€ + 0€)		100% - 33% (26259,48€ + 8665,63€)		Diferencia para 133%	
5172,74€ (14,81%)	4203,74€ (12,04%)	3838,29€+0€ (10,99%)	3353,79€+0€ (9,60%)	1334,45€ (3,82 p.p.)	849,95€ (2,44 p.p.)
167% - 0% (43853,33€ + 0€)		100% - 67% (26259,48€ + 17593,85€)		Diferencia para 167%	
7733,25€ (17,63%)	6764,25€ (15,42%)	5619,47€= 3838,29€+ 1781,18€ (12,81%)	4650,47€= 3353,79€+ 1296,68€ (10,60%)	2113,78€ (4,82 p.p.)	2113,78€ (4,82 p.p.)

Fuente: Elaboración propia a partir de simulaciones realizadas con el programa de Renta 2015.

¹² La cifra de ingresos brutos medios se ha obtenido de la OCDE (2016) siendo los correspondientes a 2015. La cuota líquida total se ha obtenido utilizando la modalidad de tributación más ventajosa, que es la conjunta si no hay segundo perceptor y las individuales en caso contrario. Se ha utilizado el programa de Renta para 2015 suponiendo la residencia habitual en la Comunidad de Madrid.

En opinión de parte de la doctrina, esta situación incentiva una determinada organización de las tareas familiares¹³ en la medida en que «penaliza» la permanencia de uno de los cónyuges en el hogar o su reducida participación en el mercado laboral. No obstante, se reconoce que la modalidad conjunta de tributación supone ventajas evidentes en la medida en que permite la aplicación de reducciones ausentes de la individual así como el aprovechamiento de los mínimos familiares. «La eliminación de la tributación conjunta voluntaria introduciría discriminaciones y nuevas formas de desigualdad».¹⁴

Quienes afirman que tiene sentido considerar a la familia como unidad desde un punto de vista tributario se basan en que la familia constituye la unidad básica de decisión económica y las continuas transferencias de renta que se producen entre sus miembros hacen que la capacidad de consumo de una persona que forme parte de una familia no dependa de su renta individual, sino de la renta total de la unidad.¹⁵

Por otro lado hay quienes consideran que el sistema de tributación conjunta, como cualquier sistema de tributación familiar, discrimina al segundo perceptor de rentas, normalmente la mujer, y desincentiva su acceso al mercado de trabajo. La ausencia de *individualización de derechos fiscales*¹⁶ que conlleva la tributación familiar y con ello la existencia de un *flujo intrafamiliar de renta*¹⁷ (fiscal, pues el primer perceptor a través de la tributación familiar se beneficia de derechos fiscales del otro cónyuge), implica que el segundo perceptor accede al mercado de trabajo o incrementa su participación en él soportando una carga fiscal mayor a la que soportaría de existir únicamente la tributación individual para ambos.

También se critican¹⁸ los efectos de la declaración conjunta al entenderse que están dirigidos a «reducir la imposición sobre la renta de las personas que se benefician del trabajo doméstico de su cónyuge, sin pagar contribuciones a la Seguridad Social por esa fuerza de trabajo», añadiendo que su supresión per-

¹³ MARTÍNEZ ÁLVAREZ *et al.* (2014), p. 11.

¹⁴ GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO y LÓPEZ LÓPEZ (2011), pp. 4 y ss.

¹⁵ ÁLVAREZ GARCÍA y CARRASCAL ARRANZ (2000), p. 7.

¹⁶ VILLOTA DE y FERRARI (2004), p. 9.

¹⁷ *Ibidem*, pp. 33-34.

¹⁸ PAZOS MORÁN (2000), p. 132.

mitiría «dedicar el ahorro fiscal consiguiente a aumentar las desgravaciones en cuota por hijos». En nuestra opinión, este argumento parte de una hipótesis discutible e ignora una parte de la realidad. La hipótesis discutible es la suposición del deseo del segundo cónyuge de incorporarse al mercado laboral. Asimismo ignora el hecho de que el cónyuge no receptor también se beneficia de las rentas que gana su cónyuge (que en muchos casos, administra con amplia libertad por estar más próximo a las necesidades familiares). Una segunda objeción se deriva del hecho de que la crítica realizada no considera que los primeros beneficiados de la dedicación de un cónyuge a su familia son los hijos, y que dicha dedicación es la que garantiza el cuidado de hijos pequeños y otros familiares dependientes que, de otra manera, podrían requerir del uso de servicios sociales o ayudas públicas y generar por tanto mayores gastos públicos y también familiares. No parece desacertado afirmar que la dedicación de un cónyuge a su hogar pueda resultar rentable a las arcas públicas y contribuir a hacer sostenible el estado del bienestar.

La conclusión a la que se llega desde las dos posturas descritas es contradictoria porque la segunda valora los efectos fiscales desde una perspectiva de género y con ello desde una perspectiva estrictamente individual, sin considerar la carga fiscal neta o el bienestar de la familia como un todo. En nuestra opinión, esta parcialidad en la perspectiva limita necesariamente el valor de la segunda postura.

Esta segunda valoración doctrinal concluye afirmando que este sistema produce un desincentivo a la actividad laboral de la mujer casada y con ello contribuye a la perpetuación del modelo tradicional de familia. Por ambos motivos propone la supresión de los sistemas de tributación familiar en general, y del español en particular. No obstante, coincidimos con GÓMEZ DE LA TORRE cuando afirma que la supresión de la tributación familiar conjunta en beneficio de la igualdad de trato de las mujeres y en la medida en que puede afectar negativamente a su decisión de trabajar, presupone que el trabajo doméstico «lleva aparejada su marginación y la imposibilidad de decidir sobre sus propias vidas». Sin embargo, en realidad lo que ocurre es que las mujeres «no pueden ejercer este derecho, fundamentalmente porque estos deseos están socialmente mal valorados y no pueden encontrar el equilibrio necesario, por lo que las mujeres

europas se ven obligadas a renunciar a la maternidad... ¿Es esto realmente avanzar en igualdad de trato?»¹⁹. Esta es otra de las reflexiones que se propone desde el primer punto de vista ante los argumentos y conclusiones del segundo. Ello al margen de que, como ya señalamos (art. 14 CE), la tributación personal no deba discriminar por razón de circunstancias personales o sociales.

2.3. La carga fiscal directa de la familia en el contexto europeo y de la OCDE

Tras esta breve síntesis del estado actual de discusión en España en materia de unidad familiar y contribuyente, sobresale la visión crítica de la tributación conjunta cuando en la familia existe un solo perceptor de rentas, o cuando se compara la carga fiscal del segundo perceptor en la modalidad familiar de tributación respecto de la que tendría en la individual. Pues bien, resulta de interés estudiar la posición relativa de nuestro país respecto de la Unión Europea y la OCDE aunque no exista homogeneidad entre los Estados en la forma de abordar el tratamiento de contribuyentes que formen parte de unidades familiares. Toda comparativa en éste ámbito tiene que partir de que no todos los Estados admiten la tributación familiar, no todos resuelven de la misma forma, en su caso, la acumulación de rentas y las cargas familiares y no todos cuentan con los mismos niveles y mecanismos de protección a la familia. No obstante, el análisis de la posición relativa de nuestro país y su eventual convergencia en los últimos años, permitirá valorar mejor las críticas que recibe el sistema actual y apuntar posibles vías de reforma.

Con este objetivo se analiza la carga fiscal que soportan familias con hijos con distintos perceptores y nivel de renta. Ello permite conocer la diferente carga fiscal neta que soportan las familias con un solo perceptor de renta y la diferencia de carga fiscal respecto a familias con dos perceptores. Para realizar el análisis se va a comparar el *tipo impositivo medio neto* (TIMN) soportado por cada tipo de familia.²⁰ La presión fiscal se mide únicamente respecto de las

¹⁹ GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO y LÓPEZ LÓPEZ (2011), pp. 20-22.

²⁰ La base de datos de la OCDE considera familias con hijos que a principio de año tengan entre 6 y 11 años. Por ello, en el caso de España, no están incluidas las ayudas fiscales que se han concedido por niños menores de tres años de madres trabajadoras (2003 y ss), o por nacimiento o adopción (2007 – 2011), ni el efecto en el mínimo familiar de los hijos menores de tres años. Tampoco están recogidas ayudas o créditos fiscales similares reconocidos en otros países y que no se refieren a hijos en el tramo de edad indicado.

rentas del trabajo²¹ de los perceptores y para distintos niveles de salario medio. Esta presión fiscal considera conjuntamente el efecto del IRPF y de las cotizaciones sociales del trabajador sobre las rentas del trabajo.²² El tipo impositivo medio se califica de *neto* en la medida en que incorpora las ayudas públicas directas a familias.²³

Aunque se trata de una información que no explica por sí sola el resultado del análisis (véase la Tabla nº 3), en la medida en que la unidad contribuyente es la cuestión central analizada, es relevante conocer qué modalidad de tributación se ha aplicado para cada Estado para calcular los tipos medios netos. La información analizada es el resultado de aplicar la modalidad individual de tributación en aquellos Estados en los que no existe tributación familiar. En los que sí existe, se ha aplicado tributación familiar a los que se indica en la Tabla nº 3, con independencia de que alguno de ellos (por ejemplo, Alemania, Irlanda, Polonia, Portugal o EEUU) permita la opción por la tributación individual. En el caso de España y Noruega se ha aplicado el sistema de tributación que era más favorable en cada caso. Es decir, en 23 países se aplica la modalidad de tributación individual (68% de la muestra), en 9 se aplica la familiar (26%) y en 2 se aplica la que resulta más conveniente (6%).

Comenzamos analizando la posición relativa de las parejas casadas con dos hijos y *un solo perceptor de rentas* frente a parejas casadas con dos hijos y dos perceptores de rentas, en que el segundo perceptor aporta a la unidad familiar un 33% y un 67% del salario medio. La comparativa incluye los 34 países de la OCDE, la media de la OCDE y la media de los Estados de la UE que pertenecen

²¹ Ya se apuntó más arriba que esta elección se debe a la mejor comparabilidad de este tipo de ingreso familiar a nivel europeo y de la OCDE y a su representatividad en las autoliquidaciones de IRPF en España.

²² Una comparativa centrada exclusivamente en el Impuesto Personal podría arrojar diferencias significativas entre países que podrían ser explicadas por el distinto equilibrio alcanzado entre impuestos y cotizaciones sociales. Su estudio conjunto ofrece una perspectiva más amplia de la carga fiscal real que afecta a las familias.

²³ Se incluyen las ayudas del Gobierno central a familias con hijos a cargo que tengan a principio de año entre 6 y 11 años. No se incluyen las ayudas específicas a gemelos y sí se incluyen en su caso las ayudas por hijos que no dependan del número de hijos. Es decir, no se incluyen otro tipo de ayudas de carácter directo que no sean las de hijos dependientes con estas características. La inclusión del efecto neto producido por estas transferencias directas de renta tiene sentido en la medida en que los países materializan de forma diferente el tratamiento de la familia, tanto respecto de su gravamen conforme a la capacidad económica real, como respecto de las políticas específicas de protección que instrumentan. En unos casos utilizan el sistema tributario y en otros recurren a políticas de ayudas directas. Valorar su efecto conjunto tiene sentido desde el punto de vista de su mejor comparabilidad.

Tabla n° 3: Modalidad de tributación aplicada en la base de datos de referencia

Individual	Familiar/individual	Familiar
Australia, Austria, Grecia, Italia, R. Unido, Suecia, Canadá, Chile, República Checa, Dinamarca, Finlandia, Japón, Corea, Méjico, Holanda, Nueva Zelanda, Eslovaquia, Eslovenia, Turquía, Bélgica, Hungría, Islandia, Israel	España, Noruega	Francia, Portugal, Luxemburgo, Alemania, Irlanda, Estonia, Polonia, Suiza, Estados Unidos

Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos *Taxing Wages* 2016 de la OCDE.

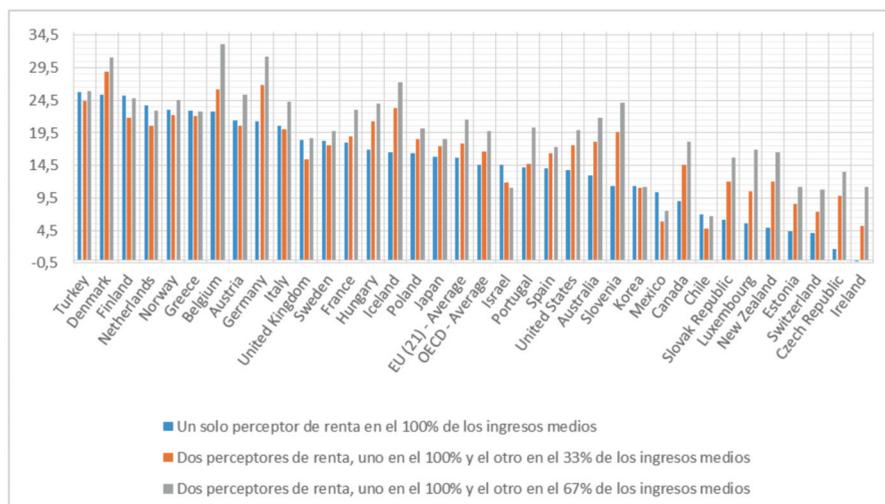
a la OCDE (UE-21).²⁴ Como acabamos de señalar, el TIMN para cada tipología de familia/ingresos es el resultante de aplicar la opción de tributación individual a ambos cónyuges o la más favorable si existe modalidad de tributación familiar y no es obligatoria.

En el *Gráfico n°1* se representa el TIMN por tipo de familia en el conjunto de la OCDE en 2015. Se han ordenado los países conforme a la unidad familiar en que *sólo hay un perceptor de renta* (combinación de ingresos 100% - 0%). Para esta categoría, el rango de tipos va de un tipo negativo del -0.3% en Irlanda a un 25,8% en Turquía. El tipo medio de la OCDE es del 14,6% (desviación típica de 7,4 p.p.) mientras que el de la UE-21 es del 15,6% (desviación típica de 7,7 p.p.). España se encuentra en la posición 20, con un 14,0%, algo por debajo de ambas medias, por lo que puede considerarse que se encuentra en una situación promedio en la muestra, y muy próxima a la de Portugal y EE.UU. Tanto Alemania (21,2%), como el Reino Unido (18,4%) y Francia (18,0%) gravan en mayor medida que España a la familia con un solo perceptor y dos hijos.

En la unidad familiar en que *hay dos perceptores de renta*, uno en el 100% y el otro en el 33% de los ingresos medios (combinación 100% - 33%) el rango de tipos va del 28,9% de Dinamarca al 4,7% de Chile. El tipo medio de la OCDE es del 16,7% (desviación típica de 6,4 p.p.) y el de la UE-21 del 17,9% (desviación típica de 6,1 p.p.). España grava a este tipo de unidad familiar al 16,3%, algo por debajo de ambas medias. Alemania y Francia gravan por encima de España

²⁴ Los Estados de la UE que no pertenecen a la OCDE y por tanto no se incluyen en este estudio son Bulgaria, Chipre, Croacia, Letonia, Lituania, Malta y Rumanía.

Gráfico nº1. TIMN: parejas casadas y con dos hijos. 2015



Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos *Taxing Wages* 2016 de la OCDE.

(26,9% y 19,0% respectivamente) mientras que el Reino Unido lo hace a un tipo cercano al de España (15,4%). También con *dos perceptores de ingresos*, pero en la combinación 100% - 67% el rango de tipos va del 33,1% de Bélgica al 6,7% de Chile. Los tipos medios de la OCDE y de la UE-21 son del 19,7% y 21,5% respectivamente (desviaciones típicas de 6,7 p.p. y 6,1 p.p.). El tipo correspondiente a España es del 17,3%, por debajo de ambas medias. Los gravámenes de Alemania, Francia y Reino Unido son del 31,2%, 23,1% y 18,7% respectivamente.

En definitiva, en las tres combinaciones de ingresos comentadas, España se encuentra en 2015 en una posición muy próxima a la media de la OCDE, ligeramente por debajo de la UE-21 y con niveles inferiores de gravamen respecto a Alemania y Francia.

Cuando pasamos a considerar la *cuña fiscal*,²⁵ que añade al TIMN las cotizaciones empresariales y representa el gravamen efectivo total que recae sobre el trabajo, la situación relativa de España es bien distinta. La cuña fiscal que recae sobre las familias con dos hijos con distribuciones de ingresos 100% - 0%, 100% - 33%, 100% - 67% en 2015 era del 33,8%, 35,6% y 36,4% respectiva-

²⁵ La *cuña fiscal* incorpora el efecto del coste de seguridad social a cargo del empresario respecto del coste salarial total.

mente. Su nivel supera con creces el del TIMN dada la elevada magnitud de la cotización empresarial en España, del 29,9%, frente al 6,35% del trabajador, sin que ninguna tenga en cuenta las circunstancias familiares del trabajador (eventualmente, sí determinadas circunstancias personales mediante bonificaciones). Las medias respectivas de la OCDE son del 26,7%, 28,3% y 31,0%, claramente inferiores a las españolas, mientras que las de la UE-21 son del 31,1%, 32,6% y 35,8%, también inferiores aunque en menor medida. Francia y Alemania cuentan con cuñas fiscales superiores a las españolas, no así el Reino Unido.

2.4. Variación de la carga fiscal al incorporar un segundo perceptor

Analizamos a continuación las variaciones del TIMN para comprobar cómo varía la carga fiscal cuando aumenta la renta familiar como consecuencia de añadir las rentas del segundo perceptor en familias con dos hijos. Esta comparación permite valorar mejor la carga fiscal de las familias con un solo perceptor de rentas, pues permite apreciar su posición relativa respecto de familias con dos perceptores.

Para España (Tabla nº 4) el incremento de gravamen cuando se pasa de un perceptor a dos perceptores²⁶ (paso de 100% - 0% a 100% - 33%) es de 2,3 p.p. y cuando el segundo perceptor incrementa su renta (paso de 100% - 33% a 100% - 67%) el incremento es de 1,0 p.p. Este incremento está próximo al que se produce en las medias de la OCDE y de la UE-21 (2,0 p.p. y 2,3 p.p. respectivamente) cuando aparece un segundo perceptor de rentas (cuando se pasa de 100%-0% a 100% - 33%), pero es inferior al que se produce en las medias de la OCDE y de la UE-21 cuando la variación consiste en incrementar la renta del segundo perceptor (cuando se pasa de 100% - 33% a 100% - 67%), en cuyo caso el incremento es de 3,1 p.p y 3,6 p.p respectivamente. Estos incrementos son, para Alemania, de 5,7 y 4,3 p.p., para Francia, de 1,0 y 4,1 p.p, y para el Reino Unido de -3,1 y 3,4 p.p. En este último caso, resulta estar menos gravada la combinación de ingresos 100% - 33% que la 100% - 0%, lo que supone de hecho la regresividad del impuesto.

²⁶ El TIMN de la familia con dos perceptores de rentas del trabajo está calculado aplicando la modalidad individual de tributación.

Tabla nº 4. Variación de TIMN ante variación en perceptores. Análisis de casos

	VARIACIÓN EN PUNTOS PORCENTUALES	
	De 1 a 2 perceptores (De 100%-0% a 100%-33%)	Aumento renta 2º Perceptor (De 100%-33% a 100%-67%)
Alemania	5,7	4,3
Media UE-21	2,3	3,6
España	2,3	1,0
Media OCDE	2,0	3,1
Francia	1,0	4,1
R.Unido	-3,1	3,4

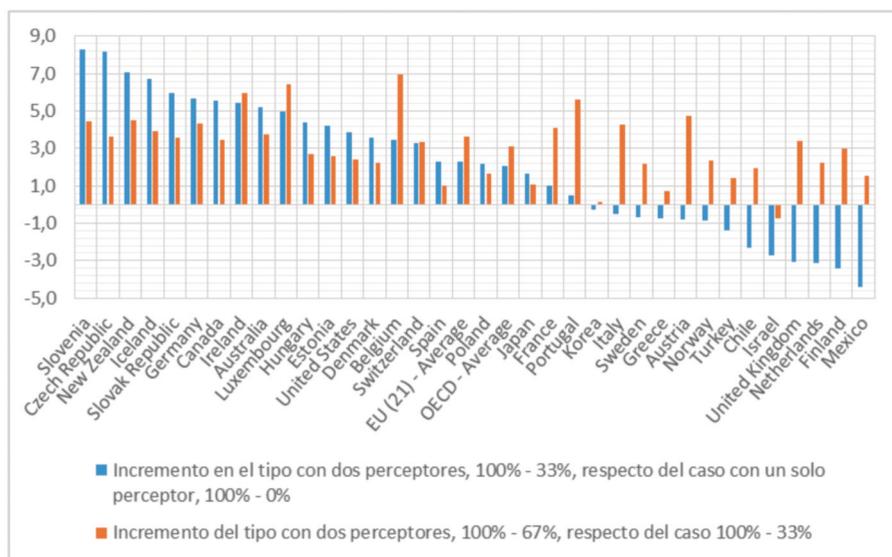
Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos *Taxing Wages* 2016 de la OCDE.

El *Gráfico nº 2* representa la misma información para la totalidad de países de la OCDE. Cuando se añade al primer perceptor en el 100% de los ingresos medios, un segundo perceptor con rentas del 33% de los ingresos medios, en parte de la muestra (en orden creciente de magnitud Corea, Italia, Suecia, Grecia, Austria, Noruega, Turquía, Chile, Israel, Reino Unido, Holanda, Finlandia y Méjico) el gravamen disminuye respecto al caso con un único perceptor (todos estos países aplican tributación individual), llegando a un máximo en el caso de Méjico con una reducción de 4,4 p.p. En estos casos el impuesto personal estaría gravando en mayor medida a familias semejantes (parejas casadas con dos hijos) pero con menos renta y un solo perceptor (efecto regresivo del impuesto).

Mayor agravio comparativo se produce cuando el gravamen se reduce o no aumenta al pasar de la combinación 100% - 0% a la 100% - 67%. Esto sucede en Grecia y Turquía, donde es el mismo, y en Finlandia (-0,4 p.p.), Holanda (-0,9 p.p.), Israel (-3,5 p.p.), Corea (-0,1 p.p.) y Chile (-0,4 p.p.), donde disminuye. Para estos casos, todos ellos con modalidades *exclusivamente individuales de tributación*, no se puede afirmar que se esté cumpliendo con los compromisos asumidos respecto de la protección de la familia.

Por el contrario, cuando aumenta la cuantía de renta que percibe el segundo perceptor, el aumento del gravamen sí está presente en casi todos los casos (al pasar de 100% - 33% a la 100% - 67%). Los incrementos en el gravamen sólo son negativos en Israel (-0,7 p.p.), aunque muy reducidos en España

Gráfico nº 2. Incrementos del TIMN con los ingresos de un segundo perceptor: parejas casadas y con dos hijos



Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos *Taxing Wages* 2016 de la OCDE.

(1,0 p.p.), Japón (1,1 p.p.), Corea (0,1 p.p.) o Grecia (0,7 p.p.), pudiendo hablarse en estos casos de escasa o nula progresividad, al menos al producirse ese salto en particular.

Cabe señalar la presencia generalizada de progresividad decreciente. Esto es, los incrementos de gravamen son menores en el segundo salto (100% - 67% sobre 100% - 33%) respecto al primero (100% - 33% sobre 100% - 0%) con las excepciones de Irlanda, Luxemburgo, Bélgica, Suiza, Francia y Portugal. En todos ellos excepto en Bélgica (que permite al cónyuge no perceptor de renta tributar por parte de la renta del otro cónyuge), se ha aplicado la modalidad familiar de tributación.

2.5. Convergencia de España en el periodo 2000 a 2015

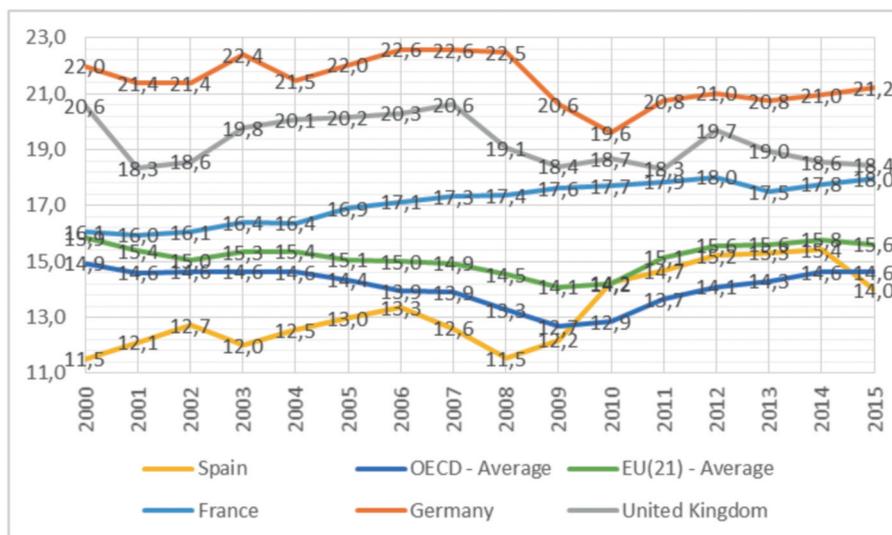
La evolución del TIMN desde el año 2000 para las *unidades familiares con dos hijos* se representa en los Gráficos números 3 a 5 para España, Alemania, Francia, Reino Unido, y las medias de la OCDE y la UE-21.

Considerado el periodo 2000 a 2015 en su conjunto, se ha producido un acercamiento del gravamen: la desviación típica se ha reducido (convergencia de tipo sigma) tanto en el grupo OCDE como en el grupo UE-21. Dicha reducción ha estado en torno a un punto porcentual en la UE-21 en las tres combinaciones de ingresos, mientras que en la OCDE ha sido de 1,1 p.p. en la combinación 100% -0%, y de 1,4 p.p. en las otras dos combinaciones.

Hasta 2008, el TIMN de España ha resultado inferior a los de los tres países de referencia y a las medias de la OCDE y UE-21 para las tres combinaciones de ingresos. La subida progresiva que tiene lugar desde ese año y que se prolonga hasta 2014, eleva el TIMN español por encima de la media de la OCDE en la combinación 100% - 0%, y por encima de la media de la OCDE y del Reino Unido en la combinación 100% - 33%. La rebaja fiscal de 2015 deja el TIMN algo por debajo de las referencias citadas.

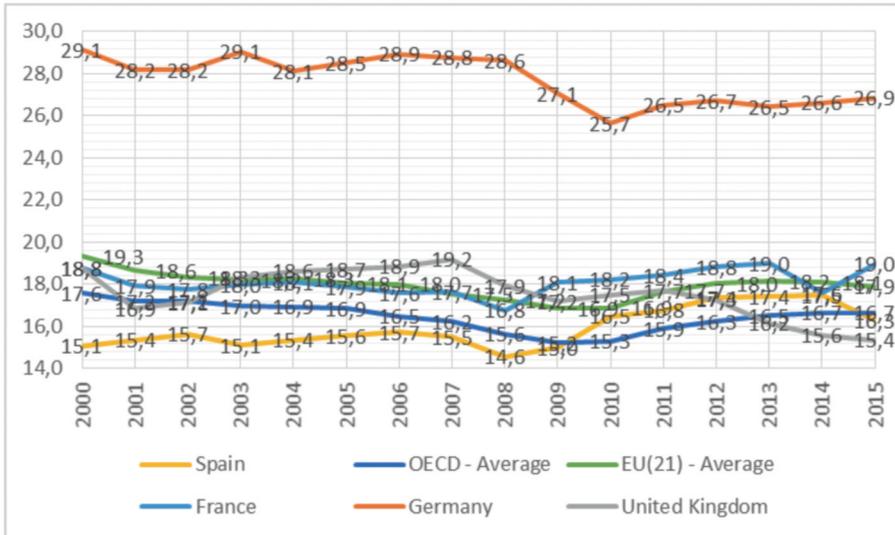
En el Gráfico nº 3 se aprecian las diferencias en puntos porcentuales del TIMN de España respecto de las medias de la OCDE y de la UE-21. La subida del TIMN desde 2009 acerca los tipos a dichas medias, superando a la media de la OCDE en las combinaciones 100% - 0% y 100% - 33%. La mayor imposi-

Gráfico nº 3. TIMN: parejas casadas y con dos hijos con una combinación de ingresos 100% - 0%



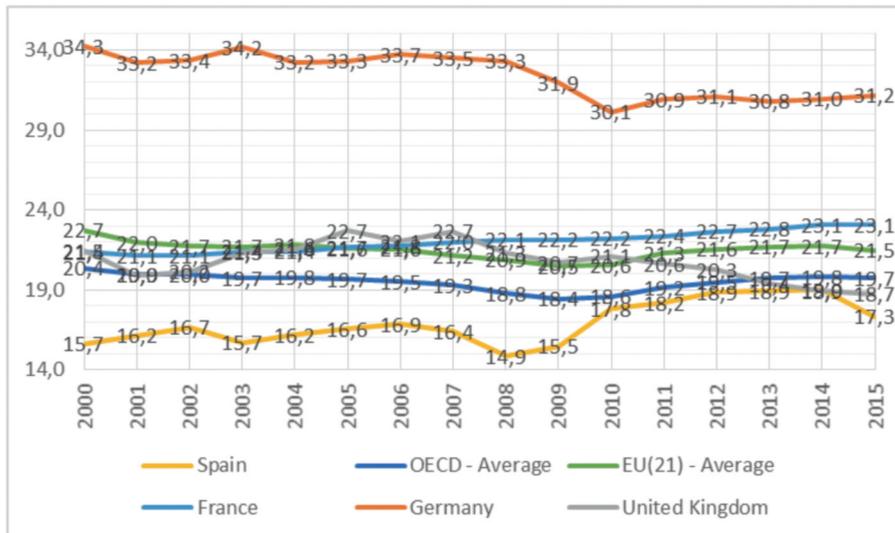
Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos *Taxing Wages* 2016 de la OCDE.

Gráfico nº 4. TIMN: parejas casadas y con dos hijos con una combinación de ingresos 100% - 33%



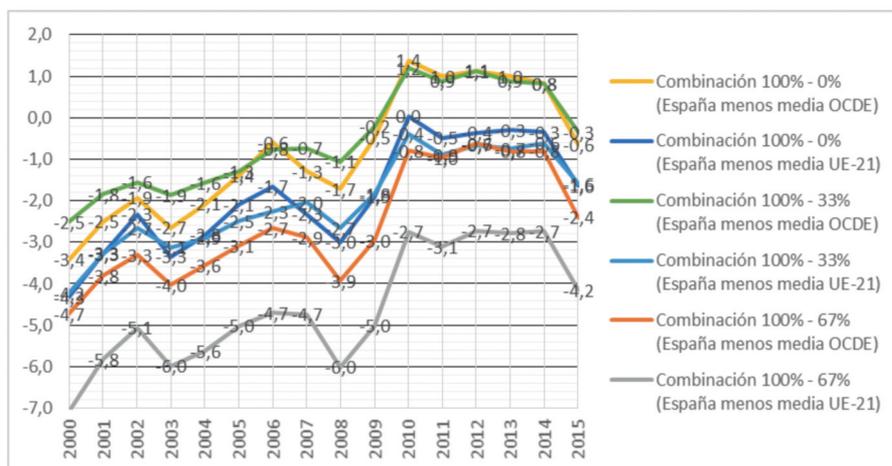
Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos *Taxing Wages* 2016 de la OCDE.

Gráfico nº 5. TIMN: parejas casadas y con dos hijos con una combinación de ingresos 100% - 67%



Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos *Taxing Wages* 2016 de la OCDE.

Gráfico nº 6. Convergencia de España a las medias de la OCDE y de la UE-21: parejas casadas con dos hijos y para las distintas combinaciones de ingresos



Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos *Taxing Wages* 2016 de la OCDE.

ción media en la UE-21 hace que las mayores diferencias se produzcan con respecto a esta. La combinación de ingresos con una mayor diferencia en su gravamen es la 100% - 67%, lo que indica una menor progresividad en España respecto a las referencias medias consideradas. Para España puede hablarse en consecuencia de convergencia hasta 2014, lo que se debió a la subida de la presión fiscal por la que se optó para cumplir con los requisitos de déficit público exigidos en el marco de la Unión Monetaria Europea. La rebaja fiscal de 2015 ha reducido los tipos pero sin llegar a la situación anterior a 2009 en ninguna de las tres combinaciones de ingresos.

3. TRANSCENDENCIA TRIBUTARIA DE LOS GASTOS FAMILIARES

3.1. El gasto familiar en la estructura de liquidación del IRPF español

La trascendencia fiscal de los gastos familiares adoptó en España la forma de deducciones en cuota con la primera Ley del IRPF (LIRPF 44/1978). Los conceptos comprendidos incluían cantidades por matrimonio, edad, minusvalías, ascendientes y descendientes, siendo el factor común de todas ellas su es-

casa relevancia cuantitativa a pesar de su actualización periódica. También se reguló una deducción adicional por gastos de carácter personal que comprendía una variedad de finalidades típicamente familiares.

La filosofía de este esquema inicial en la consideración de los gastos de la familia se mantuvo en las posteriores reformas legislativas con pequeños cambios derivados de la tributación individual accesible a los cónyuges. La LIRPF 18/1991 permaneció fiel al sistema de deducciones en cuota admitiendo distintos incrementos en la deducción al aumentar el número de hijos, reduciendo a 65 años el mínimo para la deducción por edad y admitiendo incluso una deducción por gastos en la custodia de hijos para parejas trabajadoras y con recursos limitados.

Sin embargo, con la LIRPF 40/1998 se produce un cambio relevante en la forma de entender el principio de capacidad económica en la imposición personal sobre la renta. El Impuesto pasa de gravar la renta total a gravar la «renta disponible», eliminando para ello la mayor parte de las deducciones en cuota e introduciendo unas reducciones en la base a partir de importes representativos del mínimo vital de subsistencia, personal y familiar. Con la LIRPF 36/2006, se vuelve al sistema anterior manteniéndose la denominación de mínimo personal y familiar, pero se vuelve a gravar la renta total permitiendo, eso sí, la deducción en cuota del impuesto correspondiente al citado mínimo.

3.2. Estado actual de la cuestión: ¿capacidad económica o beneficio fiscal?

La trascendencia tributaria de los gastos familiares no es una cuestión pacífica, y ello por la naturaleza mixta que el reconocimiento de dichos gastos puede tener. Si bien la financiación de los gastos familiares es un deber inexcusable²⁷ que modifica la capacidad económica de la familia al convertir en indisponible una parte de su renta, muchos sistemas tributarios los conciben como

²⁷ La financiación de los gastos derivados del sostenimiento de los hijos responde al cumplimiento de un mandato jurídico, constitucional y civil según el cual los padres «deben prestar asistencia de todo orden a los hijos habidos dentro o fuera del matrimonio, durante su minoría de edad y en los demás casos en que legalmente proceda» (art. 39.3 CE) y «están obligados a velar por los hijos menores y a prestarles alimentos» (art. 110 del Código Civil).

vía de protección familiar alternativa o complementaria a las ayudas directas. En España, y a pesar de la ausencia de una política consistente de ayudas directas alternativa al sistema fiscal, en el debate sobre los gastos familiares ha estado ausente la finalidad de la protección social.

En materia de reconocimiento tributario de los gastos familiares se puede decir que hay dos cuestiones sobresalientes que actualmente están bajo discusión o reflexión. La primera es respecto del cómo y la segunda es respecto del cuánto. La primera se centra en discutir acerca del mecanismo técnico para valorar esos gastos en la estructura liquidatoria del Impuesto y en la segunda subyace la reflexión acerca de las escalas de equivalencia a partir de las cuales se cuantifica la magnitud de gastos familiares fiscalmente relevante.

La materialización de los gastos familiares en la estructura del IRPF es una cuestión que ha suscitado polémica doctrinal entre los que concentran su atención en el efecto económico de los dos mecanismos que básicamente se pueden utilizar y aquéllos que defienden un tratamiento coherente con la verdadera naturaleza del llamado mínimo vital.

A favor de la consideración de los gastos familiares mediante una deducción a restar de la cuota del impuesto están los que centran su atención en el distinto efecto económico que tiene una reducción en base respecto de una deducción en cuota cuando nos encontramos ante un impuesto progresivo. Es decir, en presencia de una tarifa progresiva la reducción de las cargas familiares en la base supone un ahorro fiscal mayor cuanto más alto sea el tipo marginal soportado. Por ello entienden que como regla general toda deducción debe aplicarse preferentemente en la cuota, lo cual permite que el ahorro fiscal sea independiente del nivel de renta.²⁸

La consideración de los gastos familiares como un mínimo vital mediante una reducción de la base imponible es, para una parte de la doctrina,²⁹ la consecuencia natural de una mayor adaptación del IRPF al principio de capacidad económica. Es decir, se defiende que el Impuesto debería eximir de tributación

²⁸ Entre otros: GIMENO ULLASTRES (2005), p. 39 y DÍAZ DE SARRALDE MÍGUEZ (2007).

²⁹ Entre otros: LAGARES CALVO (2006) y (1996), p. 127 y SIMÓN ACOSTA (2006), p. 3. En este último trabajo se desarrolla una dura crítica al nuevo tratamiento del mínimo personal y familiar contenido en la reforma del IRPF de 2006. GARCÍA AÑOVEROS (1998): notas 3, 6 y 10, valora positivamente la introducción del mínimo vital exento en el proyecto de reforma del IRPF de 1998; RUBIO GUERRERO (2005); FERNÁNDEZ ORTE (2008).

la renta mínima considerada indispensable para el contribuyente y su familia. Dicha renta, al no estar sometida a tributación, no debería ser tenida en cuenta en el proceso de liquidación del impuesto, por lo que debería ser considerada como renta exenta a reducir de la base imponible. Si por el contrario se reconoce el mínimo vital mediante una deducción de la cuota del impuesto es como si se concediera una subvención o beneficio fiscal independiente de la capacidad económica.

La cuantificación de los gastos familiares es otra de las cuestiones abiertas al debate y en particular la problemática que presenta la elección de escala de equivalencia. Las escalas de equivalencia, como mecanismo que transforma el gasto de hogares de distinto tamaño y composición en cantidades comparables ente familias, están sujetas a decisiones como qué características de los hogares son relevantes, qué nivel de economías de escala se producen en la vida familiar o qué grado de protección o incentivo a la familia se quiere canalizar por la vía de la imposición directa.³⁰ Muchas de ellas implican una toma de postura cuyos argumentos van más allá de la letra de la ley o del derecho comparado e introducen elementos de carácter valorativo y, por tanto, controvertidos.³¹

En alguna comparativa³² realizada sobre el efecto fiscal en cuota de los gastos familiares por hijos en los distintos países de la UE15 en 2008, España aparece entre los países que menos crédito fiscal reconocen. Esta realidad, teniendo en cuenta que la protección familiar por vías no fiscales no está consolidada en España, pueden plantearse dudas sobre la efectiva protección que las familias reciben en nuestro país, teniendo en cuenta además el serio problema demográfico que tiene España. En materia de escalas de equivalencia España es el menos generoso, solo mejor que Holanda que, a diferencia de nuestro país, sí concede ayudas directas por hijos.³³ En algunos países analizados se observa la utilización de los gastos familiares por hijos como instrumento de fomento de la natalidad y de protección a las familias, puesto que el diferencial que se ob-

³⁰ Sobre las cuestiones clave más relevantes en torno a las escalas de equivalencia puede verse MORENO MORENO (2010), pp. 61 y ss.

³¹ Un interesante análisis crítico de distintas escalas de equivalencia utilizadas en los sistemas fiscales modernos puede verse en AYALA; MARTÍNEZ; RUIZ-HUERTA (2003).

³² MORENO MORENO (2010), pp. 120 y ss.

³³ *Ibidem*, p. 121.

serva a partir del tercer hijo no es coherente con el concepto de escala de equivalencia y el ajuste cuantitativo lógico por incremento en el número de hijos.

Dicho esto, y habiendo apuntado ya las cuestiones que en materia de gastos familiares son objeto de reflexión, puede ser interesante poner el debate en perspectiva y conocer la posición relativa que España ocupa actualmente en relación a sus socios europeos y de la OCDE. Esta comparativa pretende medir la sensibilidad relativa que tiene el sistema español ante la existencia de hijos a cargo, sabiendo que la comparativa con otros países se refiere al TIMN y que, por tanto, incorpora el efecto neto de ayudas fiscales en los países en los que existen.

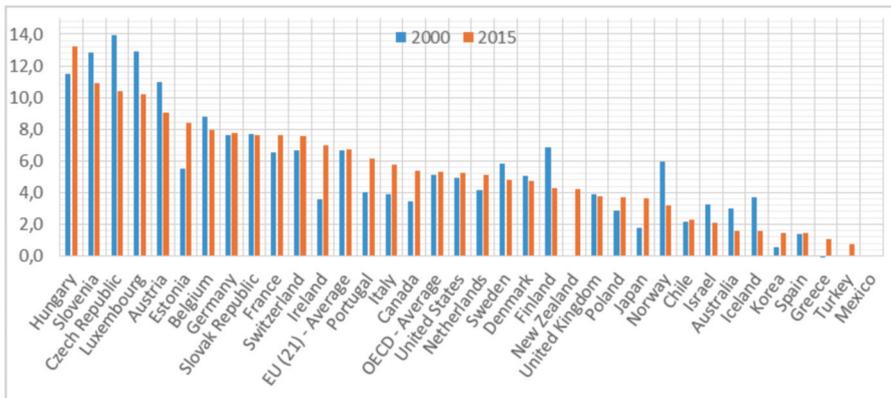
3.3. Sensibilidad tributaria respecto al gasto por hijos: España en el contexto europeo y de la OCDE

La información proporcionada por la OCDE permite comparar el distinto tratamiento en el caso de dos perceptores en la combinación de ingresos 100% - 33%. En el Gráfico nº 7 se representa la reducción producida en el TIMN (con signo positivo) en caso de tener dos hijos respecto al caso de ausencia de hijos en los años 2000 y 2015.

Destaca en el Gráfico nº 7 la gran dispersión de valores. Las mayores reducciones del gravamen por el hecho de tener dos hijos se producen en 2015 en Hungría (13,3 p.p.), Eslovenia (10,9 p.p.), República Checa (10,4 p.p.), Luxemburgo (10,2 p.p.) y Austria (9,0 p.p.). En el lado opuesto, no hay reducción alguna o apenas, en Méjico (0,0 p.p.), Turquía (0,8 p.p.), Grecia (1,1 p.p.), España (1,4 p.p.) y Corea (1,5 p.p.). La media de la OCDE está en 5,3 p.p. y de la UE-21 en 6,7 p.p.

Cuando se analiza la variación del TIMN desde el año 2000, se observan mejoras en el tratamiento de la fiscalidad de los hijos en Hungría, Estonia, Francia, Suiza, Irlanda, Portugal, Italia, Canadá, EE.UU., Holanda, Nueva Zelanda (que partía de una diferencia nula), Polonia, Japón, Corea, Grecia (que partía de penalizar con una diferencia de -0,3 p.p.) y Turquía (que partía de una diferencia nula). Y deterioros en Eslovenia, República Checa, Luxemburgo, Austria,

Gráfico nº 7. Reducción del TIMN (con signo positivo) con dos hijos frente a ninguno (dos perceptores: 100% - 33%). Años 2000 y 2015



Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos *Taxing Wages* 2016 de la OCDE.

Bélgica, Suecia, Dinamarca, Finlandia, Noruega, Israel, Australia e Islandia. El tratamiento fiscal apenas ha variado en Alemania, República Eslovaca, medias de la UE-21 y de la OCDE, Chile, España y Méjico (con una diferencia nula).

Para confirmar si en España se repite el resultado anterior para otras tipologías de ingresos, en la Tabla nº 5 presentamos las diferencias en las cuotas líquidas y en los tipos medios resultantes entre familias con dos hijos y sin hijos, calculadas a partir de la Tabla nº 2.

En *familias con un solo perceptor de rentas*, debido al mecanismo actual de aplicación del mínimo personal y familiar en cuota, el crédito fiscal por los dos hijos es independiente de la renta y supone una deducción de 969€ en declaración conjunta. En las combinaciones de *ingresos con dos perceptores*, donde se ha declarado individualmente por resultar más ventajoso, cuando la cuota líquida del segundo perceptor es nula por la escasa cuantía de sus ingresos, éste pierde el ahorro fiscal por hijos, de modo que la cuantía de la reducción queda en la mitad (484,50€). Se comprueba el deficiente tratamiento fiscal que la presencia de dos hijos respecto a ninguno tiene sobre la carga fiscal: la cuantía del ahorro fiscal es muy reducida y si el segundo perceptor cuenta con pocos ingresos, no puede hacerla efectiva (con una declaración conjunta, la cuota líquida supera a la suma de las dos cuotas resultado de las dos declaraciones individuales).

Tabla nº 5. Reducción de la cuota líquida y del tipo medio resultante debido a la presencia de dos hijos para tres combinaciones de ingresos³⁴

Ingresos	Diferencia	Ingresos	Diferencia
100% - 0% (26259,48€ + 0€)	969,00€ (3,69 p.p.)	67% - 33% (17593,85€ + 8665,63€)	484,50€ (1,84 p.p.)
133% - 0% (34925,11€ + 0€)	969,00€ (2,77 p.p.)	100% - 33% (26259,48€ + 8665,63€)	484,50€ (1,39 p.p.)
167% - 0% (43853,33€ + 0€)	969,00€ (2,21 p.p.)	100% - 67% (26259,48€ + 17593,85€)	969,00€ (2,21 p.p.)

Fuente: Elaboración propia a partir de simulaciones realizadas con el programa de Renta 2015.

El análisis permite confirmar que el IRPF español para 2015 y para las seis tipologías de ingresos estudiadas, le confiere a los gastos familiares con dos hijos una transcendencia fiscal máxima de 3,7 p.p. en la reducción de la carga fiscal. La reducción media que se produce entre familias sin hijos y familias con dos hijos para las seis estructuras de ingresos asciende a 2,4 p.p., cifra que confirma la representatividad de los análisis anteriores.

Todo ello permite afirmar que el sistema español en los últimos 15 años ha demostrado una *sensibilidad escasa a la existencia de gastos por hijos* en las familias. La reducción del tipo impositivo neto que experimenta una familia por el hecho de tener dos hijos frente a la que no los tiene, está a casi 4 p.p. de la media de la OCDE y a casi 6 de la media europea. En nuestra opinión, si este resultado se contempla en el contexto de desequilibrio demográfico que está atravesando nuestro país, las diferencias resultan mucho más graves y significativas. En este sentido puede decirse que España respecto al *principio de capacidad económica* está muy por debajo de las medias europeas y de la OCDE y respecto al de *protección familiar*, no está cumpliendo con los compromisos asumidos y que la crisis demográfica han convertido en irrenunciables.

Desde un punto de vista de convergencia con el resto de los países, sería aconsejable introducir en la estructura fija del IRPF español mecanismos que permitieran una *graduación realista de la carga fiscal subjetiva*³⁵ respecto de la modificación de capacidad económica que tiene lugar como consecuencia del

³⁴ Esta Tabla se ha obtenido a partir de la información ya calculada en la Tabla nº 2.

³⁵ GONZALO Y GONZALEZ (1993), p. 203.

sostenimiento de los hijos. Con ello, más que una política fiscal favorecedora de la familia, se trataría de lograr al menos un tratamiento conforme a la equidad tributaria.

4. LA TRIBUTACIÓN DE LAS FAMILIAS MONOPARENTALES

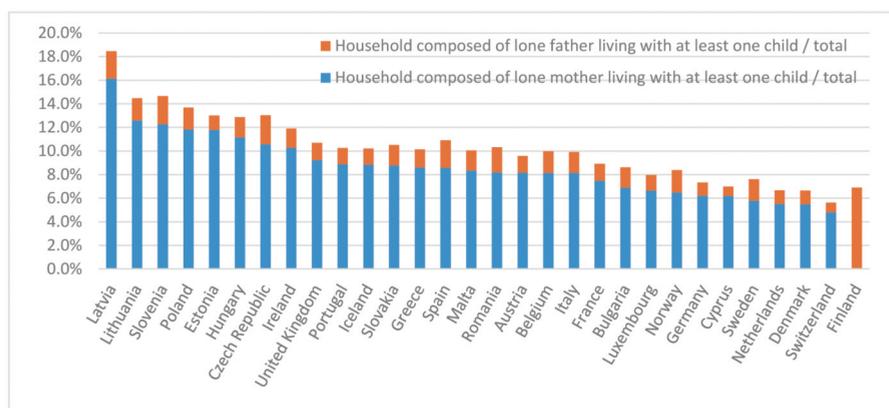
4.1. *La realidad española en el contexto de la UE*

La *monoparentalidad* es un fenómeno social cuya magnitud ha ido creciendo en los últimos años tanto en España como en Europa. Por ello, antes de analizar los aspectos fiscales de esta realidad, es interesante ponerla en perspectiva para conocer también la posición relativa que ocupa España en el contexto europeo, al menos cuantitativamente hablando. Con ese fin vamos a remitirnos a la información que sobre la composición de los hogares recopila Eurostat a partir de los Censos nacionales para el año 2011.

El Gráfico nº 8 representa los porcentajes de hogares monoparentales respecto del total. Destaca el caso de Letonia, con un porcentaje de hogares monoparentales del 18%, siguiéndole Lituania y Eslovenia con cifras cercanas al 14%. En torno al 10% se encuentra un conjunto de países (Reino Unido, Portugal, Islandia, Grecia) entre los que está España. En cuanto a su composición, salvo en el caso de Finlandia (podría tratarse de un error) donde no se registra ninguno compuesto por una madre con hijo/s, en el resto predominan los basados en una madre. De estos los mayores porcentajes corresponden a Letonia (16,1%), Lituania (12,6%), Eslovenia (12,3%), Polonia (11,8%), Estonia (11,8%), y Hungría (11,1%). Respecto a sus causas, habría que contemplar las separaciones matrimoniales, emigración del varón, maternidad sin pareja o viudedad. Respecto a hogares monoparentales con un padre e hijo/s los mayores porcentajes son los de Finlandia (6,9%), República Checa (2,4%), Eslovenia (2,4%), Letonia (2,3%), España (2,3%) y Rumania (2,1%).

En España, desde la Ley del IRPF de 1978, se ha reconocido fiscalmente el fenómeno de la monoparentalidad admitiendo como posible tipología de unidad familiar al cónyuge, padre o madre solos, con hijos a cargo. Con la LIRPF 19/1991

Gráfico nº 8. Hogares monoparentales en la UE



Fuente: Elaboración propia a partir del Censo de Hogares 2011 (Eurostat)

se abrió temporalmente esa posibilidad a cualquiera de los miembros de una pareja de hecho que quisiera formar unidad familiar con los hijos, aunque el tratamiento fiscal era más beneficioso para los hogares propiamente monoparentales. Tradicionalmente se ha reconocido que este tipo de familias tenían que afrontar una pérdida de capacidad adquisitiva respecto a las familias biparentales y que en muchos casos llegaban a encontrarse en situación de riesgo económico y social. Ello, unido a la ausencia de prestaciones sociales alternativas que contribuyeran a su sostenimiento, ha justificado la búsqueda de medidas fiscales favorecedoras.

Entre esas medidas se incluyen las relativas al régimen familiar de tributación aplicable y a la relevancia fiscal de las decisiones judiciales en materia de algunas transferencias de rentas entre los miembros de la familia. Esta transcendencia tributaria de las pensiones de alimentos y compensatorias les otorga a las relaciones económicas familiares unos efectos fiscales que están ausentes o solo parcialmente reconocidos en las familias biparentales.

4.2. La relevancia tributaria de la monoparentalidad en España: aspectos más destacados

Los aspectos más discutidos en la fiscalidad que afecta específicamente a las familias monoparentales, guardan relación tanto con el propio mecanismo

de tributación conjunta como con la transcendencia fiscal de las prestaciones económicas familiares que salen a la luz cuando tiene lugar una ruptura matrimonial o de la convivencia.

La posibilidad de que el padre o la madre presente declaración conjunta con sus hijos supone la aplicación del mismo mecanismo fiscal que el aplicado a las familias compuestas por un matrimonio con un solo perceptor de rentas, con matizaciones en algunos periodos impositivos. En síntesis, y para los que defienden la tributación familiar, la pregunta que se plantea es si deben existir diferencias entre la tributación conjunta de una familia biparental y la de una monoparental. Con la LIRPF 19/1991 el efecto fiscal del modelo de tributación que les era aplicable resultaba ser el mismo. Sin embargo, con la LIRPF40/1998 la supresión de la doble tarifa y el sistema de deducciones se sustituyó por un mínimo personal que duplicaba el individual en las familias biparentales pero que no alcanzaba esa cantidad en las monoparentales. Este es un caso en el que podría discutirse si, efectivamente, se produce un tratamiento discriminatorio o no respecto de las familias monoparentales.

A la cuestión anterior se puede unir la del tratamiento de los gastos familiares, como ocurría con las familias biparentales, y el tratamiento de la pensión por alimentos en favor de los hijos y de la pensión compensatoria en favor del cónyuge, cuestiones más específicas que pueden concurrir en este tipo de familia.

Las pensiones por alimentos judicialmente establecidas³⁶ han tenido transcendencia fiscal desde la primera Ley del IRPF aunque su tratamiento no ha sido uniforme en el tiempo ni han recibido la misma consideración las que eran en favor del cónyuge que las de los hijos. Inicialmente (1979-1991) fueron consideradas incremento patrimonial y disminución-reducción de rendimientos (las del cónyuge) en el pagador y perceptor respectivamente y gasto excepcional no suentario (las pagadas a los hijos). Posteriormente, y con el fin de evitar discriminaciones frente a la manutención de los hijos en situaciones de estabilidad matrimonial, las establecidas en favor de los hijos se consideraron exentas en estos impidiendo con ello su reducción en el pagador. Los alimentos que no estaban amparados por el régimen anterior, reducían la base imponible del pagador (si había decisión judicial) y tributaban en el perceptor como

³⁶ MARTÍNEZ GALVEZ (2011), p. 246 y ss.

rendimientos del trabajo (con decisión judicial o no) (1992-1998). Este régimen fiscal es el que se ha mantenido hasta la actualidad con alguna matización, consistente en permitir que el pagador de alimentos al hijo pueda aplicar separadamente la tarifa a dichas rentas e incrementar el importe del mínimo personal y familiar (arts. 64 y 75 LIRPF 35/2006). Este mecanismo es aplicable con independencia de la cuantía de la pensión y de la edad de los hijos, cuestión que introduce cierto desequilibrio respecto de los mecanismos fiscales del progenitor con los hijos a cargo, esto es, cuantía fija del mínimo por descendientes y solo hasta los 25 años.

En todo caso la transcendencia fiscal de las pensiones por alimentos ha puesto de manifiesto la incidencia que tiene sobre la capacidad económica familiar la obligación legal y constitucional de atender económicamente el sostenimiento de los hijos. El hecho de que dicha transcendencia se haya manifestado fiscalmente de forma más completa cuando media una declaración judicial, no hace sino mantener planteada la pregunta por el tratamiento fiscal de las cargas familiares en las familias biparentales.

Por su parte, la pensión compensatoria³⁷ establecida judicialmente en favor del cónyuge ha operado tradicionalmente como una reducción de base imponible en el pagador y como renta del trabajo en el perceptor. Este tratamiento fiscal reconoce la naturaleza re-equilibradora de rentas que se produce en favor del cónyuge no perceptor como consecuencia de su dedicación al cuidado de la familia. En estos casos la familia pasa de aplicar una declaración conjunta a aplicar una conjunta monoparental y otra individual desde las que se reconoce un trasvase de renta que se ha hecho visible con la ruptura matrimonial.

Como en el caso de los alimentos, y como consecuencia de la forma en la que los cónyuges han contribuido al sostenimiento y cuidado de la familia, la fijación judicial de pensión compensatoria y su tratamiento fiscal ponen de manifiesto la existencia de una transferencia real de rentas entre ellos. Puede entenderse por tanto que este mecanismo introduce una nueva contradicción en el sistema en contra de las familias estables cuyos trasvases reales de renta son reconocidos por el derecho civil pero no por el tributario.³⁸ En el fondo, dicho

³⁷ *Ibidem*, pp. 75 y ss.

³⁸ Críticas doctrinales sobre esta situación pueden encontrarse, entre otros, en: SIMÓN ACOSTA (1999), p. 241. FALCÓN TELLA (1999), p. 8.

ajuste en materia de capacidades económicas, no solo es consecuencia del principio de igualdad entre los cónyuges sino que es una de las motivaciones que subyace en los sistemas de promediación de rentas y que se encuentra ausente en el actual sistema español de tributación conjunta.

4.3. *Análisis comparativo en el contexto europeo y de la OCDE*

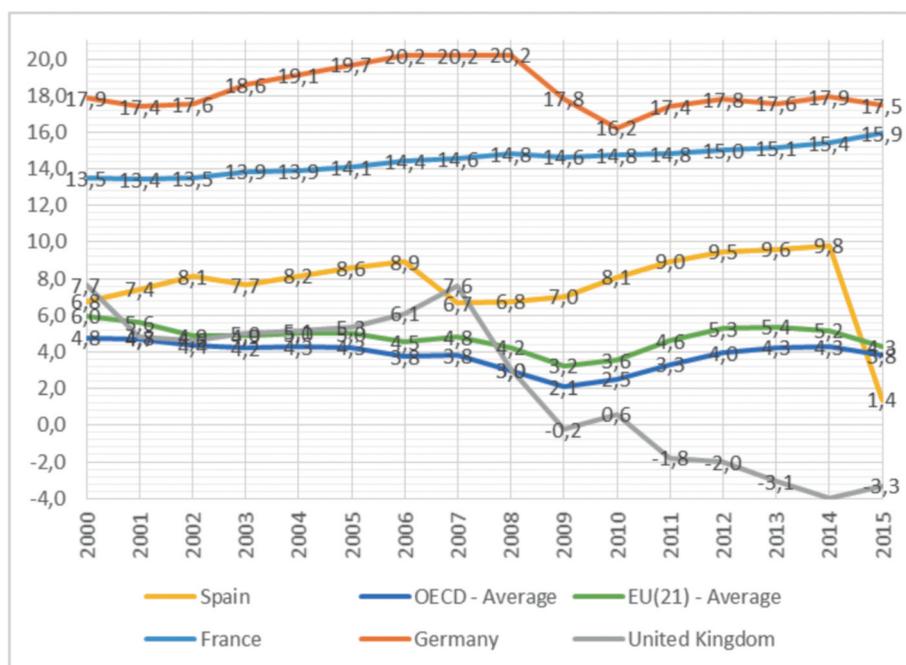
La OCDE proporciona información sobre un único tipo de familia monoparental, las unidades familiares de un soltero/a con dos hijos y unos ingresos en el 67% de los ingresos medios. En el Gráfico nº 9 se representa la evolución del TIMN de este tipo de familias para los países de referencia y las medias de la OCDE y UE-21. El gravamen medio en la OCDE y en UE-21 ha permanecido relativamente estable. Alemania y Francia presentan los mayores tipos (debido al mayor nivel relativo de las cotizaciones sociales a cargo del trabajador), el Reino Unido lo lleva reduciendo sustancialmente desde 2007 alcanzando cifras negativas, mientras que España sólo lo ha hecho en el último año.

La reducción de la carga fiscal soportada por familias monoparentales con dos hijos en España en 2015 se debe a la introducción de una deducción de 1.200 euros por la Ley 25/2015, de 28 de julio (con efectos desde el 1 de enero de 2015) y por la reducción general aprobada en el Impuesto para ese año. Esta deducción queda limitada, en su caso, a progenitores sin derecho a percibir anualidades por alimentos y siempre que respecto a los hijos se tenga derecho a la totalidad del mínimo por descendientes.

Respecto al contexto europeo y de la OCDE, puede afirmarse que ha aumentado la heterogeneidad del tratamiento de este tipo de unidad familiar en el conjunto de la muestra: las desviaciones típicas del TIMN en la OCDE y en la UE-21 eran en el año 2000 de 10,1 y 10,2 p.p., y en 2015 habían aumentado hasta 11,2 y 10,9 p.p. En 2015 el mejor tratamiento correspondía a Irlanda (-31,4%), Canadá (-18,6%) y Nueva Zelanda (-14,4%), y el peor a Turquía (23,4%), Bélgica (18%) y Alemania (17,5%).

En el Gráfico nº 10, como hicimos más arriba para el caso de las familias biparentales, analizamos *la sensibilidad del sistema respecto de la presencia*

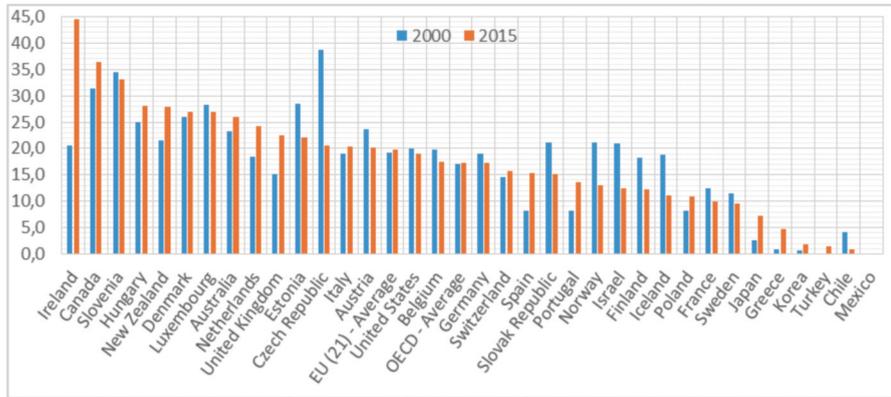
Gráfico nº 9. Evolución del TIMN de familias de soltero/a con dos hijos y un solo perceptor en el 67% de los ingresos medios



Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos *Taxing Wages* 2016 de la OCDE.

de hijos y con ello de gastos familiares relevantes para la capacidad económica. Para ello comprobamos el tratamiento diferencial que recibe esta unidad familiar respecto a la equivalente sin hijos (soltero que percibe un 67% de los ingresos medios) en el año 2015. En aquellos casos en que el TIMN de soltero/a con dos hijos era negativo, la diferencia resulta lógicamente de mayor magnitud. La mayor diferencia en el tratamiento fiscal entre un soltero y un soltero con dos hijos corresponde a Irlanda (44,6 p.p.), Canadá (36,4 p.p.), Eslovenia (33,1 p.p.), Hungría (28,0 p.p.) y Nueva Zelanda (28,0 p.p.). La menor a Méjico (0,0 p.p.), Chile (0,9 p.p.), Turquía (1,5 p.p.), Corea (1,8 p.p.) y Grecia (4,7 p.p.). Comparando los años 2000 y 2015, en algunos casos se han producido importantes mejoras en el tratamiento diferencial de este tipo de unidad familiar (Irlanda, Canadá, Hungría, Nueva Zelanda, Australia, Holanda, el Reino Unido, España y Portugal) y en otros se han producido deterioros (Estonia, República Checa, Austria, República Eslovaca, Noruega, Israel, Finlandia e Islandia).

Gráfico nº 10. Reducción del TIMN (con signo positivo) con dos hijos frente a ninguno para un/a soltero/a en el 67% de los ingresos medios. Años 2000 y 2015



Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos *Taxing Wages* 2016 de la OCDE.

En el año 2000 España, con reducción del tipo efectivo de 8,2 p.p., se encontraba en torno a 10 p.p. de distancia respecto de las variaciones de la carga fiscal efectiva que se producían de media en la OCDE y en la UE-21 entre solteros/as y solteros/as con dos hijos (17,2 p.p. y 19,3 p.p. respectivamente). La sensibilidad del sistema fiscal español ante la reducción de la capacidad económica que se produce en las familias monoparentales con dos hijos ha sido muy reducida en el periodo 2000-2014.

Con la deducción que la Ley 25/2015 de 28 de julio introdujo en beneficio de este tipo de familias, la distancia entre España, con una variación de 15,4 p.p. y las medias de la OCDE y UE-21, del 17,3 p.p. y 19,8 p.p. respectivamente, se ha reducido notablemente, aunque la adaptación del gravamen de este tipo de familias a su capacidad económica por medio de una deducción, no parece en nuestra opinión, que sea el mecanismo de técnica tributaria más acertado.

Como en el caso de las familias biparentales, desde un punto de vista de convergencia con el resto de los países, sería aconsejable introducir en la estructura fija del IRPF mecanismos que incrementaran la sensibilidad del impuesto respecto de la modificación de la capacidad económica que se manifiesta en las familias monoparentales.

5. CONCLUSIONES

En términos de convergencia fiscal, la imposición personal efectiva sobre las familias en España se ha acercado a los niveles de la UE ya que ha aumentado la presión fiscal en el periodo considerado, siguiendo el modelo centroeuropeo –principalmente franco alemán– de alta imposición directa. No obstante, si consideramos la fiscalidad directa como posible herramienta de protección familiar y casi única como en el caso de España,³⁹ la posición relativa en la que se encuentra no parece reflejar el grave y diferencial problema demográfico que afronta nuestro país. También están presentes en la muestra otros modelos fiscales con menor imposición personal y mejores resultados en tasas de participación en el mercado de trabajo y crecimiento económico, lo que cuestionaría la bondad del proceso de acercamiento español hacia dicho modelo.

El análisis de la carga fiscal de las familias con un solo perceptor de renta, confirma en el caso de España la falta de neutralidad respecto de la forma de percibir dicha renta y revela significativos casos de regresividad en el ámbito de la OCDE ante la incorporación de un segundo perceptor o ante el aumento de renta en el mismo, todos ellos con sistemas de tributación individual. Ante un incremento en la renta del segundo perceptor, la progresividad está más presente en países para los que se ha aplicado una modalidad familiar de tributación. En el caso español la supresión de la tributación conjunta incrementaría la carga fiscal de las familias salvo que fuera acompañada de un sistema de promediación de rentas. La no introducción de mecanismos de promediación fiscal en las rentas familiares impide que la fiscalidad sea neutral con el derecho de los cónyuges a decidir el equilibrio que quieren alcanzar respecto de su contribución a la familia.

Respecto a los gastos familiares, España es de los países de la OCDE que menos sensibilidad tributaria demuestra en su reconocimiento y efectos. El sistema español en los últimos 15 años no ha avanzado en medidas fiscales que reconozcan la pérdida de capacidad económica que se produce en las familias

³⁹ Dentro del gasto social correspondiente a políticas de familia, la partida más relevante, para el conjunto de países de la UE, es precisamente la destinada a las ayudas por hijo a cargo. Cuando se compara la magnitud de las prestaciones entre países, se observa que España es uno de los países de la UE con una prestación por hijos a cargo más baja. CUBEL SÁNCHEZ y GISPER BROSA (2009), p. 20.

como consecuencia del sostenimiento de los hijos. El cumplimiento del principio de capacidad económica en las unidades familiares con hijos requiere un trato diferencial acorde con esta circunstancia que reconozca con realismo la cuantía de los gastos familiares en familias con hijos. En este sentido sería recomendable potenciar el efecto fiscal de los gastos familiares en la estructura fija del impuesto y con carácter general. Es decir, mediante la utilización de herramientas que respondan a la medición de la capacidad económica y no a la concesión de beneficios fiscales y cuyo efecto no se vea limitado por circunstancias como la edad de los hijos, la existencia de familia numerosa o monoparental, o el trabajo de los dos progenitores fuera del hogar.

En relación a las familias monoparentales en el contexto europeo y de la OCDE, puede afirmarse que ha aumentado la heterogeneidad de su tratamiento fiscal y que España ha modificado de forma significativa su tendencia debido a las medidas fiscales aplicables para este colectivo desde 2015. No obstante, la sensibilidad del sistema fiscal español ante los gastos familiares de familias monoparentales con dos hijos, aun siendo mayor que en el caso de las biparentales, se encuentra por debajo de la media de la OCDE y de la EU-21, a pesar de tratarse de una tipología familiar vulnerable y con necesidades especiales.

Este trabajo no incluye el efecto del coste de seguridad social a cargo del empleador, variable que podría modificar las conclusiones para España teniendo en cuenta su elevada posición relativa en el ámbito de la OCDE. Un análisis complementario de los niveles de imposición indirecta y de servicios y prestaciones públicos que inciden sobre las familias en los Estados analizados, reduciendo o aumentando su capacidad económica o sus niveles de protección, permitiría enriquecer las conclusiones alcanzadas.

6. BIBLIOGRAFÍA

AA.VV. *Informe Carter* (1975): Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

AEAT: *Base de datos estadísticos*. Enlace: http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Estadistica_de_los_declarantes_del_IRPF.shtml

ÁLVAREZ GARCÍA, S. y CARRASCAL ARRANZ, U. (2000): «La reforma del IRPF y el tratamiento de la familia: el coste de los hijos y su compensación mediante el mínimo familiar», *Hacienda pública española*, n.º 152, pp. 9-20.

- AYALA, L., MARTÍNEZ, R. y RUIZ-HUERTA, J. (2003): «Equivalence scales in tax and transfer policies», *Investigaciones Económicas*, vol. 27, n.º 3, pp. 593-614.
- CALVO VÉRGEZ, J. (2009): «La tributación familiar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: principales cuestiones conflictivas». *Diario La Ley*, n.º 7169.
- CUBEL SÁNCHEZ, M. y DE GISPER BROSA, C. (2009): «La protección de la familia en España: aun lejos de Europa», *Documento 1/2009*, Fundación Acción Familiar.
- DÍAZ DE SARRALDE MÍGUEZ, S. (2007): «La Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Información Comercial Española*, n.º 835, pp.197-220.
- FALCÓN TELLA R. (1999): «El nuevo IRPF y la capacidad contributiva (I): mínimo personal y familiar e individualización de rentas», *Quincena Fiscal*, n.º 1. pp- 5-10.
- FERNÁNDEZ ORTE, J. (2008): «El principio de capacidad económica y el nuevo IRPF», *Revista técnica tributaria*, n.º 80, pp. 37-59.
- FUENTES QUINTANA, E. (1990): «La imposición en los años 90», *Las reformas tributarias en España*, Crítica, Barcelona, 1990, originalmente publicado en *Revista de Economía*, n.º 5, 1990, pp. 9-19.
- GARCÍA AÑO VEROS, J. (1998): «La reforma del impuesto sobre la renta», *Claves de Razón Práctica*, n.º 82, pp. 5-12.
- GIMENO ULLASTRES, J. A. (2005): «La reforma del IRPF», *Cuadernos de información económica*, n.º 186, pp. 35-43.
- GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M. y LÓPEZ LÓPEZ, M^a T. (2011): «Impuesto sobre la renta de las personas físicas e igualdad de trato a las familias», *Documento de trabajo* n.º 01/2011, Fundación Acción Familiar. Enlace: http://www.accionfamiliar.org/sites/default/files/fundacion/files/publicaciones/publicacion/doc_01_11_irpf_igualdad_2011.pdf.
- GONZALO Y GONZALEZ, L. (1993): «Del problema demográfico de España: necesidad de una política fiscal de protección a la familia», *Revista de trabajo y seguridad social*, n.º 9, pp. 185-203.
- IGLESIAS SUÁREZ, A., LAGOS RODRÍGUEZ, M^a G., GARCÍA NICOLÁS, C. y DEL ÁLAMO CERRILLO, R. (2009): «Familia y fiscalidad en España. Cuestiones pendientes», *Documento de trabajo* IEF, n.º 17.
- LAGARES CALVO, M. (1996): «Una reforma a fondo del sistema fiscal español», *Papeles de Economía Española*, n.º 69, pp. 110-143.
- LAGARES CALVO, M. (2006): «Una nueva reforma del IRPF», *Cuadernos de información económica*, n.º 190, pp. 45-70.
- MARTÍNEZ ÁLVAREZ, J. A., MIQUEL BURGOS, A. B., CALLEJO ARRANZ, S. y MANJÓN VILELA, S. (2014): «El papel de la familia como motor del desarrollo económico y social de España». *Crónica tributaria*, n.º 151, pp. 7-33. Enlace: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/151_Martinez_resumen.pdf.
- MARTÍNEZ GALVEZ, J.P. (2011): Las prestaciones económicas derivadas de la crisis familiar en derecho tributario, Tesis Doctoral, Universidad de Huelva. Enlace: <http://rabida.uhu.es/dspace/bitstream/handle/10272/5369/b15962763.pdf?sequence=2>.
- MORENO MORENO, M. C. (2010): *Protección social a la familia desde la fiscalidad*, Editorial Complutense.

- OECD (2016): *Taxing Wages 2016*, OECD Publishing, Paris. DOI: http://dx.doi.org/10.1787/tax_wages-2016-en.
- PAZOS MORÁN, M. (2000): «La reforma del IRPF desde la perspectiva de la política familiar», *Hacienda pública española*, n.º 155, pp. 121-134.
- RUBIO GUERRERO, J.J. (2005): «Balance y perspectivas reformativas de la tributación personal en España», *Cuadernos de información económica*, n.º 186, pp. 24-34.
- SIMÓN ACOSTA, E. (1999): *El Nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Aranzadi, Pamplona.
- SIMÓN ACOSTA, E. (2006): «La reforma del IRPF: una bofetada a la justicia», *Actualidad jurídica Aranzadi*, n.º 705.
- VILLOTA DE, P. y FERRARI, I. (2004): «Reflexiones sobre el IRPF desde la perspectiva de género: la discriminación fiscal del/de la segundo/a perceptor/a», *Investigación* n.º 9/04, Instituto de Estudios Fiscales. Enlace: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/libros/Investigaciones/Inves2004_09.pdf.
- ZORNOZA PÉREZ, J. J. (1989): «Aspectos constitucionales del régimen de tributación conjunta en el IRPF. Comentario a la STC 45/1989, de 20 de febrero.», *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 27, pp. 163-196.

La imposición sucesoria en España y el Derecho de la Unión Europea¹

Jesús Ramos Prieto
Universidad Pablo de Olavide de Sevilla

Resumen:

Este trabajo analiza algunos aspectos básicos del Impuesto sobre Sucesiones en España como elemento de la imposición directa y progresiva sobre la renta. De modo especial se presta atención a la incidencia del Derecho de la Unión Europea en razón de la creciente importancia de las sucesiones transfronterizas.

Abstract:

This paper analyses some of the main aspects of the Spanish inheritance tax, considers as a direct and progressive tax on income. The work will particularly focus on the impact of EU law, due to the increasing importance of cross-border successions.

Palabras clave:

Impuesto sobre sucesiones, sucesiones transfronterizas, Derecho de la Unión Europea.

Keywords:

Inheritance tax, cross-border inheritances, European Union Law.

¹ Este trabajo ha sido realizado en el marco del Proyecto de Investigación de Excelencia SEJ-7089 «Las sucesiones transfronterizas en la Unión Europea: régimen jurídico y problemas fiscales» financiado por la Junta de Andalucía (Proyecto SUCTRUE), del que el autor es investigador principal.

1. INTRODUCCIÓN

Lejos de ser una novedad, la mala reputación de la tributación sucesoria es desde hace mucho tiempo una cuestión recurrente en nuestro país y en otros países de nuestro entorno. Pasan los años y se reiteran sin solución de continuidad las discusiones sobre la conveniencia de mantener, redefinir o suprimir el gravamen sobre las sucesiones por causa de muerte, acentuándose la intensidad del debate cuando se acercan períodos electorales siempre propicios a la proliferación de promesas de rebajas fiscales en los programas de los partidos políticos. En la escena dialéctica entran argumentos de todo tipo, de corte político, social y jurídico, a favor y en contra, que polarizan las posiciones de la doctrina entre los firmes partidarios de la existencia de un tributo de estas características, con larga tradición en los sistemas fiscales, y aquellos otros autores que se oponen frontalmente al mismo por considerarlo en las antípodas de los modernos postulados de la justicia fiscal o incluso contrario a los principios constitucionales que han de inspirar la regulación y aplicación de los tributos.

Como decimos, no son pocas las veces en que se nos presenta este tema involuntaria o deliberadamente como un terreno sin explorar. Pero en realidad la cuestión viene arrastrando desde tiempos inmemoriales, podría decirse incluso que desde el mismo momento en que aparecieron las primeras manifestaciones históricas, todavía muy rudimentarias e imperfectas, de imposición sucesoria.

Sin necesidad de aludir a otros antecedentes más remotos, nos basta con dejar constancia de que la controversia ya estaba bien presente en las reflexiones de los hacendistas clásicos. En particular, siendo la Laboral de Gijón la sede que nos acoge en este Congreso internacional sobre «Efectos de la integración europea en la aproximación económica y fiscal de los Estados miembros», organizado con tanto esmero y dedicación por nuestros queridos colegas de la Universidad de Oviedo, resulta del todo pertinente invocar la autoridad de un asturiano de pro. Nos referimos a D. JOSÉ CANGA ARGÜELLES, una de las personalidades que marcó el devenir de la Hacienda Pública española durante buena parte del primer tercio del siglo XIX. En su conocida obra *Diccionario de Ha-*

cienda: con aplicación a España (t. II, 1833-1834) hacía una sugerente reflexión aunando algo a priori tan antitético como la fiscalidad y los sentimientos de los sufridos contribuyentes del gravamen sucesorio:

El gravamen que el registro imponía a las herencias en línea recta, descubría una dureza, ajena a la dulzura que debe acompañar a las leyes que dimanaban de un sabio sistema.

Exigir tributos de las sucesiones, a mis ojos, es lo mismo que interesar al gobierno en la muerte de los gobernados; convirtiendo en mercancía las lágrimas y la orfandad, presentando de una dureza fatal a la vista de los sentimientos naturales de un hijo que ha perdido el apoyo de su padre, y a quien la mano fiscal aumenta la pena y le multa en su justo duelo.

La cita, que tomamos prestada de las sabias enseñanzas de nuestro maestro, el Profesor JAVIER LASARTE, infatigable investigador de la Historia de la Hacienda española durante el inicio del siglo XIX, revela sin tapujos que hace más de 180 años ya había voces prestigiosas que acusaban de dureza a un tributo que sale a relucir en un momento luctuoso e inexorable de la existencia de cualquier persona y grupo familiar y que, por ello, ponían en entredicho una forma de contribución que a los ojos de muchos tiene un marcado componente odioso, injusto y hasta cruel.

En esta segunda década del siglo XXI mantiene plena vigencia la discusión, que en nuestro país se ha acentuado aún más si cabe como consecuencia de la situación de alarmante abandono y caos a que se ha visto sometido el impuesto durante los últimos años. Veamos brevemente las razones que nos han conducido a tan insatisfactorio escenario antes de conectar con la incidencia del Derecho de la Unión Europea (UE).

2. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN ESPAÑA: DIVERSIDAD NORMATIVA Y DUALIDAD DE RÉGIMENES DE TRIBUTACIÓN

Cualquier estudio crítico sobre la fiscalidad sucesoria en España debe tomar como punto de arranque un dato elemental: la gran diversidad normativa que presenta hoy en día el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en ade-

lante ISD) a lo largo y ancho de nuestro territorio nacional, al haberse visto afectado de lleno por el intenso proceso de descentralización fiscal desarrollado en nuestro país a raíz de la aprobación de la Constitución de 1978.

Nos encontramos, en primer lugar, con un impuesto estatal regulado esencialmente en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, que en su día fue desarrollada a través del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

Hasta finales del año 1996 la regulación de tal impuesto estatal se mantuvo uniforme en las quince Comunidades Autónomas de régimen común, que recibieron desde mediados de los años 80 la cesión total de la recaudación correspondiente a los contribuyentes residentes en España, y que también se hicieron cargo desde entonces por delegación del Estado del ejercicio de una parte sustancial de las competencias de gestión, recaudación, inspección, revisión y de la potestad sancionadora.

Sin embargo, desde 1997 y como consecuencia de las sucesivas reformas legislativas del sistema de financiación autonómica aprobadas en 1996, 2001 y 2009, las Comunidades Autónomas han asumido competencias normativas para regular diversos elementos del tributo. Así se refleja en el artículo 19.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante LOFCA), en la redacción dada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, y en el artículo 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (en adelante Ley 22/2009). En concreto, conforme a tales preceptos el margen de maniobra de que disponen las Comunidades Autónomas para intervenir en la regulación del gravamen sucesorio comprende los siguientes elementos:

- Creación de reducciones de la base imponible, a condición de que «respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate».
- Modificación de las reducciones de la base imponible establecidas en la normativa estatal, pudiendo mantenerlas en condiciones análogas a las fijadas por esta o mejorarlas mediante el aumento del importe o

el porcentaje de reducción, la ampliación de las personas beneficiarias o la disminución de los requisitos para poder aplicarlas.

- Fijación de la tarifa progresiva del impuesto y de las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente, como magnitudes determinantes de la cuota tributaria.
- Creación de deducciones y bonificaciones de la cuota, respetando en todo caso las establecidas en la normativa estatal.
- Desarrollo de los aspectos de gestión y liquidación del tributo, aunque queda reservada al Estado la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes Comunidades Autónomas, a medida que estas vayan poniendo en marcha un servicio de asistencia al contribuyente para facilitar el cumplimiento de esta obligación formal.

Por efecto de este proceso de atribución de competencias normativas (impulsado desde la Hacienda central con la justificación de reforzar la autonomía financiera y la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas) respecto de un tributo que, no lo olvidemos, continúa siendo formalmente de titularidad estatal, junto a la normativa legal y reglamentaria antes citada han entrado en juego las disposiciones autonómicas.

El panorama se complica aún más porque además del impuesto estatal hay que tener en cuenta el régimen especial de los territorios forales de Navarra (Convenio Económico, regulado en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, varias veces modificada) y el País Vasco (Concierto Económico, regulado en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, igualmente reformada en diversas ocasiones), que en el ejercicio de su potestad para establecer su propio régimen tributario han creado un impuesto sucesorio diferenciado en sus respectivos territorios:

- Navarra, Texto Refundido de las disposiciones del ISD aprobado por el Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre.
- Álava, Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo.
- Guipúzcoa, Norma Foral 3/1990, de 11 de enero.
- Vizcaya, Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo.

La conclusión inmediata que cabe deducir de la simple descripción de este abigarrado panorama normativo es bastante previsible. En España coexisten veinte normativas diferentes del ISD: una de ámbito estatal que afecta a las Comunidades Autónomas de régimen común (todas menos Navarra y País Vasco); quince bloques normativos autonómicos y cuatro normativas forales.

El segundo elemento básico que hay que tomar en consideración en esta aproximación general al impuesto es la existencia de una doble modalidad de tributación, según prevén los artículos 6 y 7 de la Ley 29/1987:

Artículo 6. Obligación personal.

1. A los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el Impuesto por obligación personal, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado.

2. Para la determinación de la residencia habitual se estará a lo establecido en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. Los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero quedarán sujetos a este Impuesto por obligación personal, atendiendo a idénticas circunstancias y condiciones que las establecidas para tales sujetos pasivos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Artículo 7. Obligación real.

A los contribuyentes no incluidos en el artículo inmediato anterior se les exigirá el Impuesto, por obligación real, por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella.

Esta dualidad afecta a las tres modalidades en que se desagrega el hecho imponible del ISD a partir de su configuración como un gravamen sobre los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas: las adquisiciones *mortis causa* (por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio), las adquisiciones *inter vivos* (por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito) y la percepción de cantidades por los beneficiarios de determinados seguros sobre la vida (artículos 1 y 4 de la Ley del ISD).

Conforme al primer de los preceptos transcritos, la denominada obligación personal de contribuir comprende a las personas físicas con residencia habitual

en España (junto a los representantes y empleados públicos en el extranjero) e implica la sujeción a tributación por la totalidad del incremento patrimonial obtenido, al margen de la localización de los bienes y derechos en España o en el extranjero. La condición de residente habitual se determinará conforme a los criterios establecidos al respecto en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).²

Por el contrario, se hallan sujetas a la obligación real de contribuir las personas físicas no residentes en España, residentes en otro Estado perteneciente o no la Unión Europea, que tributarán exclusivamente por los incrementos patrimoniales derivados de bienes y derechos localizados en territorio español.³

Las disposiciones aplicables a uno y otro grupo de contribuyentes pueden ser distintas respecto de algunos elementos esenciales de cuantificación de la deuda tributaria, en particular, en cuanto a las reducciones de la base imponible y las deducciones y bonificaciones de la cuota. Y ello ha sido una fuente de problemas, como constataremos después, cuando el distinto trato dispensado a los sujetos pasivos no residentes ha acabado traducándose en una vulneración del Derecho de la Unión Europea.

3. ¿SUPRESIÓN, MODIFICACIÓN O MANTENIMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES?

3.1. *Problemas básicos del tributo*

La formulación del interrogante que da título a este apartado, al que se han enfrentado solventes estudios doctrinales en nuestro país durante los últimos

² Vid. artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

³ El artículo 18.2 del Reglamento del ISD especifica que se consideran situados en territorio español:

1.º Los bienes inmuebles que en él radiquen.

2.º Los bienes muebles afectados permanentemente a viviendas, fincas, explotaciones o establecimientos industriales situados en España y, en general, los que habitualmente se encuentren en nuestro territorio «aunque en el momento del devengo del Impuesto estén fuera del mismo por circunstancias coyunturales o transitorias».

años,⁴ viene alentada por la situación actual del tributo, que a vuela pluma podríamos sintetizar afirmando que viene lastrado por cuatro problemas básicos.

a) Apreciable erosión de las bases imponibles y las cuotas tributarias, que ha disminuido sustancialmente el ámbito subjetivo y objetivo de aplicación del tributo y mermado su capacidad recaudatoria.

Tal fenómeno ha sido fruto de la proliferación de beneficios fiscales en forma de reducciones de la base imponible y de deducciones y bonificaciones de la cuota, establecidas tanto por la normativa estatal como por las diferentes legislaciones autonómicas.

En su versión inicial la Ley 29/1987 (artículo 20) incorporó escasos beneficios fiscales para las adquisiciones *mortis causa*, contemplando solo reducciones de la base imponible vinculadas al parentesco cercano entre causante y causahabientes o a la existencia de dos o más transmisiones sucesivas dentro de un período de diez años. Sin embargo, con posterioridad el Estado comenzó a agregar nuevas reducciones en orden al cálculo de la base liquidable con el fin de favorecer la adquisición de determinados elementos patrimoniales: cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida (Ley 41/1994, de 30 de diciembre), empresas individuales o participaciones en entidades y vivienda habitual de la persona fallecida (Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio), negocios profesionales (Ley 66/1997, de 30 de diciembre) o bienes histórico-culturales de especial relevancia, integrantes del patrimonio histórico español o del patrimonio histórico o cultural de las Comunidades Autónomas (Ley 55/1999, de 29 de diciembre).

La asunción de competencias normativas en materia de reducciones de la base y de deducciones y bonificaciones de la cuota por parte de las Comunidades Autónomas ha multiplicado exponencialmente el número de beneficios fiscales, suavizando sobremanera la carga tributaria. Las disposiciones autonómicas han ampliado de forma sustancial las reducciones ya previstas en la legislación estatal, elevando su importe o flexibilizando los requisitos a que se supedita su

⁴ Entre otros, pueden verse los amplios estudios de CHECA GONZÁLEZ (1996), ALONSO GONZÁLEZ (2001), ADAME MARTÍNEZ y ADAME MARTÍNEZ (2003), BARBERÁN LAHUERTA (2005), QUINTAS BERMÚDEZ (2008), GARCÍA DE PABLOS (2010 a) (2011 a), SANZ GÓMEZ (2013) y VARONA ALABERN (2014). En ellos podrán encontrarse amplias referencias bibliográficas para una mayor profundización en el tema.

disfrute, de una parte, y han creado otras reducciones de nuevo cuño atendiendo a supuestas circunstancias económicas y sociales propias de sus territorios, no siempre fáciles de identificar. Pero, sobre todo, han establecido amplias deducciones y bonificaciones de la cuota en favor de amplios colectivos de contribuyentes, beneficiando especialmente a los parientes más cercanos.

Como resultado de esta acción normativa conjunta, iniciada por el Estado y seguida después con mayor intensidad por las Comunidades Autónomas, la estructura del impuesto ha experimentado un ostensible desgaste, hasta convertirse, si se nos permite la imagen, en un queso plagado de agujeros o en un pantano con pobres reservas de agua.

b) Notables y crecientes disparidades de tratamiento inter-autonómicas, con la consiguiente generación de considerables diferencias de carga tributaria entre territorios.

La residencia habitual del causante en el momento del fallecimiento es, en virtud del artículo 10.4.a) de la LOFCA y de los artículos 28.1.1º.b) y 32.2.a) de la Ley 22/2009 el punto de conexión empleado para identificar la Comunidad Autónoma donde ha de tributar la adquisición *mortis causa* por parte de personas residentes en territorio español.

Para determinar la residencia habitual ha de tomarse como referencia, básicamente, el lugar donde el fallecido hubiera permanecido un mayor número de días a lo largo del «período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo», es decir, durante los cinco años previos al día del fallecimiento. Este criterio de localización no solo determina la Comunidad Autónoma a la que corresponde percibir el rendimiento, sino también la ley autonómica aplicable y la Administración tributaria regional competente para la exacción del tributo por delegación del Estado.

Pues bien, con el paso de los años se han ido agrandando las diferencias entre las disposiciones aprobadas por las Comunidades Autónomas, así como las existentes respecto de las Haciendas forales, de manera que el nivel de carga tributaria puede variar de modo muy significativo en función del lugar donde deba tributar la herencia. Tales disparidades han proliferado porque recuérdese

que, conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional, la igualdad de todos los españoles no equivale a uniformidad de carga fiscal entre las Comunidades Autónomas.

Pese a ello, a nuestro modo de ver la situación es de creciente desorden, cuanto no de verdadero caos. Basta con consultar la información que publica anualmente el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas en el documento denominado «Libro Electrónico de Tributación Autonómica» para confirmar la enorme disparidad y dispersión normativa que ha provocado la entrada masiva de las Comunidades Autónomas en la regulación del impuesto. Asombra y hasta causa desazón contemplar los cuadros-resumen en los que, con sumo esfuerzo, la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local intenta recoger las medidas legislativas adoptadas en cada Comunidad Autónoma.

c) Incentivo a los cambios de residencia habitual de personas físicas a la búsqueda de una menor tributación sucesoria.

La heterogeneidad normativa indicada ha sido el origen, a su vez, de un fenómeno hasta cierto punto previsible. La legítima aspiración de los contribuyentes a minimizar el coste fiscal de sus actos y negocios dentro de los límites legales (la llamada economía de opción o planificación fiscal, cuyo deslinde del abuso o la elusión fiscal no siempre resulta sencillo en la práctica) ha fomentado la aparición de cambios de residencia habitual de las personas físicas por motivos primordial o exclusivamente fiscales y que se hallan amparados por su derecho fundamental de libre elección de residencia (artículo 19 de la Constitución). En transmisiones hereditarias de elevada cuantía, referidas a grandes patrimonios, el traslado efectivo, debidamente planificado y ejecutado con anterioridad al fallecimiento, desde una Comunidad Autónoma hacia otra puede comportar un ahorro fiscal muy significativo.

Cosa distinta son los problemas de prueba que pueden suscitarse a la hora de acreditar tal traslado de domicilio, en la medida en que las Administraciones tributarias estatal o autonómicas procedan a realizar actuaciones de comprobación sobre la realidad del cambio de residencia. A este respecto ya contamos con el precedente de sonados conflictos interadministrativos, suscitados con ocasión de la exigencia del impuesto correspondiente a herencias millonarias

incluso antes de que apareciesen las disparidades normativas inter-autonómicas,⁵ algunos de los cuales han podido solventarse de forma extrajudicial mediante la intervención de la Junta Arbitral prevista en la LOFCA (artículos 23 y 24) para las conflictos generados en la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cedidos.

d) Campo abonado para la planificación fiscal y la competencia fiscal interterritorial.

La conjunción de los tres elementos anteriores nos ha llevado a que el ISD se haya convertido en un escenario que se presta al desarrollo de estrategias de planificación fiscal sucesoria por parte de profesionales de la asesoría fiscal y de los contribuyentes. Ante este panorama las Comunidades Autónomas se han visto inmersas, de forma explícita o implícita, en una espiral casi imparable de competencia fiscal interterritorial o, dicho con otras palabras, en una carrera para adoptar medidas de rebaja de la carga fiscal derivada del ISD. El uso agresivo de sus competencias normativas ha acrecentado los problemas de deslocalización interna y de igualdad básica de trato fiscal en las distintas partes del territorio nacional, en varias de las cuales el impuesto ha quedado cuasi suprimido. Sin duda, estamos ante un ejemplo paradigmático de la reducción de los ingresos tributarios de las jurisdicciones anunciada por los modelos económicos de competencia fiscal (*race to the bottom*).⁶

En nuestra opinión, en algunos casos se trata de un ejercicio abusivo o contrario a Derecho de las competencias normativas por parte de las Comunidades Autónomas, toda vez que la supresión casi total del ISD no se basa en razones de equidad, sino que constituye una respuesta a la elusión, la erosión y la competencia fiscal interregional. Todo ello viene adornado con los problemas que

⁵ En Asturias y Cantabria tuvieron en su día amplia resonancia mediática los litigios mantenidos con la Comunidad de Madrid respecto de las cuantiosas liquidaciones del ISD correspondientes a las herencias de D. Pedro Masaveu y D. Emilio Botín, respectivamente, en un momento en que aún no se había producido la atribución de competencias normativas a las Comunidades Autónomas. Ambos conflictos fueron resueltos por el Tribunal Supremo a favor del Principado y Cantabria mediante las Sentencias de 7 de febrero (recurso de casación n.º 114/2001) y 9 de febrero de 2006 (recurso de casación n.º 137/2001), al entenderse suficientemente acreditado que el causante residía en su territorio en el momento del devengo. Sobre los conflictos competenciales interterritoriales suscitados con motivo de la exigencia del impuesto sucesorio puede verse nuestro trabajo RAMOS PRIETO (2003), págs. 780 y ss.

⁶ RAMOS PRIETO (2014), pág. 654.

después veremos que se han generado con los contribuyentes no residentes y, por si fuera poco, con disposiciones autonómicas que discriminan a los contribuyentes del ISD residentes en otras Comunidades Autónomas distinta de donde residía el causante y que, por consiguiente, resultan contrarias al principio constitucional de igualdad.

Véase en este último sentido la Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2015, de 18 de marzo, donde se declara inconstitucional una bonificación del 99 por 100 prevista en la normativa de la Comunidad Valenciana solo para los parientes del causante que fueran residentes en su territorio, por estimarla contraria al principio de igualdad del artículo 14 de la Constitución, del cual son manifestaciones específicas el artículo 31.1 (igualdad como principio inspirador del sistema tributario) y el artículo 139.1 (igualdad de derecho y deberes de los españoles en todo el territorio nacional) de nuestra Norma Fundamental.⁷ La argumentación para llegar a este juicio negativo de constitucionalidad se condensa en los dos párrafos que reproducimos a continuación (extraídos del fundamento jurídico 5):

Si bien las desigualdades de naturaleza tributaria producidas por la existencia de diferentes poderes tributarios (estatal, autonómico y local) se justifican, en principio, no sólo de forma objetiva sino también razonable, siempre que sus consecuencias sean proporcionales, en la propia diversidad territorial, al convertirse el territorio en un elemento diferenciador de situaciones idénticas (por ejemplo, SSTC 76/1983, de 5 de agosto, FJ 2; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 7, y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 26), en el caso que nos ocupa y, como señala el órgano judicial, el territorio ha dejado de ser un elemento de diferenciación de situaciones objetivamente comparables, para convertirse en un elemento de discriminación, pues con la diferencia se ha pretendido exclusivamente “favorecer a sus residentes”, tratándose así a una misma categoría de contribuyentes de forma diferente por el sólo hecho de su distinta residencia.

En suma, al carecer de cualquier justificación legitimadora el recurso a la residencia como elemento de diferenciación, no sólo se vulnera el principio de igualdad (art. 14 CE), sino que, como con acierto señala el Fiscal General del Estado, se ha utilizado un criterio de reparto de las cargas públicas carente de una justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo (art. 31.1 CE).

⁷ Sobre este tema de la vulneración del principio constitucional de igualdad por las disposiciones autonómicas relativas al ISD pueden verse, entre otros, los estudios de CAYÓN GALLARDO (2010), MARTÍN QUERALT (2013) y TALLÓN TABOADA y NAVARRO MIR (2014).

Es más, creemos no exagerar si afirmamos que esta dinámica de competencia fiscal comporta una vulneración de los límites genéricos que marca el artículo 19.2 de la LOFCA respecto del uso que pueden hacer los legisladores autonómicos de las competencias normativas que les ha atribuido el legislador estatal. Dice así este precepto en uno de sus párrafos:

En el ejercicio de las competencias normativas a que se refiere el párrafo anterior, las Comunidades Autónomas observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles, conforme a lo establecido al respecto en la Constitución; no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos, y mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional.

Nos parece evidente que medidas tendentes a la cuasi supresión del ISD guardan escasa congruencia con el principio de solidaridad (si con ellas se dañan los intereses de otras Comunidades Autónomas) y, desde luego, pueden comportar (de no ir acompañadas de otros aumentos impositivos) una rebaja de la presión fiscal efectiva global, cualquiera que sea la interpretación que se acoja de esa imprecisa noción.

3.2. Elementos para el debate sobre el futuro del impuesto

En nuestra opinión, al abordar la apasionante y a la vez compleja discusión sobre la eliminación o mantenimiento del impuesto sucesorio conviene traer a colación una pluralidad de elementos o argumentos. Dada la extensión limitada de este trabajo, cabe aludir a modo de breve inventario a los aspectos siguientes:

- El papel que se atribuye al ISD en el marco del sistema tributario y, más específicamente, dentro de la imposición directa.
- La configuración como un impuesto de carácter progresivo de conformidad con el artículo 31.1 de la Constitución Española, que recoge la progresividad como principio inspirador del sistema fiscal en su con-

junto, y en términos más generales su grado de acomodo a los principios de justicia enunciados en dicho precepto constitucional.

- La limitada capacidad recaudatoria efectiva demostrada por este impuesto en la práctica.
- La presencia de aspectos desfasados o anticuados en la regulación del tributo, que data de finales de los años 80 y no ha sido debidamente adaptada a los sustanciales cambios sociales ni a la evolución de los criterios técnicos y de justicia fiscal que han acontecido desde entonces.
- La inevitable referencia al Derecho comparado, al que es preciso echar una ojeada en orden a sopesar el grado de implantación que tiene hoy en día esta figura en los Estados más representativos de nuestro entorno político, social y económico.
- La necesidad de respetar las normas derivadas del Derecho de la Unión Europea, fundamentalmente los principios de no discriminación y de libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales (artículos 18 y 26 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea) respecto de la tributación de las sucesiones transfronterizas, es decir, aquellas que tengan conexión personal o territorial con varios Estados miembros y que, sin duda, representan un fenómeno de creciente relevancia en contexto del mercado interior y el espacio de libertad, seguridad y justicia a que nos ha conducido el proceso de integración europea.
- Las peculiaridades relativas a la aplicación del tributo, entre las que cabe citar el actual predominio del régimen de autoliquidación, los procedimientos de control (comprobación de valores y comprobación limitada), el eterno problema de las valoraciones (inevitable en un gravamen que toma como base imponible el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendido como el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que resulten deducibles, según indica el artículo 9 de la Ley 29/1987) o la elevada litigiosidad.
- La incidencia del hecho de que el ISD sea hoy en día, como ya hemos adelantado, un impuesto altamente descentralizado, sobre el que ostentan amplios poderes normativos, las Haciendas autonómicas y forales.

- Los varapalos judiciales recientes de que ha sido objeto su normativa reguladora, tanto por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en materia de tributación de los no residentes en territorio español) como por el Tribunal Constitucional (discriminación entre residentes en España).

A todos esos factores se añade todavía uno adicional. Se trata del cierto desinterés mostrado por las autoridades fiscales estatales respecto a la revisión y depuración de la normativa de un tributo cuyo rendimiento se halla cedido casi en su totalidad a las Comunidades Autónomas. Este era un riesgo sobre el que ya alertó un sector de la doctrina al inicio de los años 80, en el momento en que había que poner en marcha el mecanismo de cesión total o parcial de impuestos del Estado a esos entes territoriales para dar cumplimiento al mandato contenido en el artículo 157.1.a) de la Constitución (que lo recoge como primera vía de financiación de las Haciendas autonómicas). El principio de lealtad constitucional que, conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional, preside las relaciones entre los diferentes niveles de gobierno, requiere que las decisiones tomadas por todos los entes territoriales tengan como referencia necesaria la satisfacción de los intereses generales. A pesar de ello, resulta inevitable que el ISD no esté en las prioridades de la política fiscal estatal, pues los efectos recaudatorios al alza o a la baja de cualquier medida que se adopte respecto del mismo afectarán fundamentalmente a las Haciendas de las Comunidades Autónomas.

4. EL IMPUESTO SUCESORIO COMO PARTE DEL SISTEMA DE IMPOSICIÓN DIRECTA SOBRE LA RENTA Y SU VINCULACIÓN CON LA MALTRECHA IMPOSICIÓN SOBRE EL PATRIMONIO

Como aclara el artículo 1 de la Ley 29/1987, el ISD es un impuesto de naturaleza directa y subjetiva sobre un tipo específico de renta: los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas a través de adquisiciones *mortis causa* o *inter vivos*. Esta catalogación jurídico-formal como impuesto sobre una modalidad de renta (desde un punto de vista presupuesta-

rio figura incluido en el capítulo 1 como impuesto sobre el capital) no ha sido pacífica y ha sido objeto de sugerentes críticas, pero a ella debemos atenernos.

Estamos pues ante una herramienta complementaria del IRPF, tal y como lo reflejan las normas que declaran la no sujeción a este último de las ganancias patrimoniales sometidas al ISD (artículo 6.4 de la Ley 35/2006 y artículo 4 del Reglamento del ISD). Ello induce a su vez una reflexión importante: ¿Qué efectos traería consigo una eventual supresión del ISD en la esfera del IRPF? Salvo que el legislador decidiera lo contrario, las rentas que ya no estuvieran sujetas al ISD tendrían vía libre para quedar gravadas en el seno del IRPF, por lo que realmente no habría una verdadera exoneración de gravamen, sino un trasvase entre ambas figuras impositivas.

Por otra parte, el ISD guarda asimismo una estrecha conexión con el Impuesto sobre el Patrimonio (IP) regulado en la Ley 19/1991, de 6 de junio, como pieza central de la imposición patrimonial en el ámbito de la tributación estatal. No obstante, son bien conocidos los movimientos pendulares que ha sufrido este tributo en los últimos años. Entre 2008 y 2010 fue suprimido el gravamen efectivo por obra de la Ley 4/2008, que sin llegar a eliminarlo formalmente introdujo una bonificación del 100 por 100 de la cuota para la generalidad de los sujetos pasivos. Sin embargo, las acuciantes necesidades de ingresos públicos adicionales generadas por la crisis económica forzaron al Estado a reinstaurarlo a partir de 2011, previa elevación sustancial de su mínimo exento hasta 700.000 euros y del límite de la exención de la vivienda habitual hasta 300.000 euros (Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre). Finalmente, la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (artículo 66), ha prorrogado el gravamen para dicho ejercicio pero previendo a la par su supresión a partir de 1 de enero de 2017, estableciendo de nuevo una bonificación del 100 por 100 de la cuota para todos los sujetos pasivos y otra vez sin proceder a la derogación de la Ley 19/1991. Habrá que ver si la exigencia de cumplimiento de los estrictos objetivos de déficit público que nos impone la Unión Europea permitirá o no cumplir esta prometida rebaja impositiva.

5. LA PROGRESIVIDAD DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y SU ADECUACIÓN AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

La progresividad es un principio inspirador del sistema tributario en su conjunto (artículo 31.1 de la Constitución) que persigue, en último extremo, una redistribución de la renta y riqueza y una mayor igualdad real y efectiva de los ciudadanos.

En la práctica, desde la ya lejana reforma fiscal de 1978 ha sido en la tríada IRPF-ISD-IP donde dicho principio ha encontrado su materialización efectiva más lograda. En concreto, no dudamos en afirmar que la configuración del ISD es una fidedigna expresión del entusiasmo por la progresividad fiscal que imperó durante los años 80, a lo largo de los cuales no resulta ocioso recordar que el IRPF alcanzó un tipo marginal máximo del 66 por 100 para bases imponibles superiores a 73.323,48 euros (Ley 48/1985).

Sin embargo, son muchos los autores que han mostrado sus recelos hacia lo que consideran en la actualidad un nivel excesivo de progresividad, que para algunos comportaría incluso una vulneración de la prohibición de confiscatoriedad que cierra el artículo 31.1 de nuestro texto constitucional. Ciertamente, poca ayuda nos puede prestar en este punto la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, excesivamente vaga e indeterminada como se refleja en el siguiente razonamiento de la Sentencia 150/1990, de 4 de octubre (fundamento jurídico 9):

Tiene declarado este Tribunal, ya en su STC 27/1981, que capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra. A ello cabe añadir ahora que la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda imposición– so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio. Y dado que este límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga “alcance confiscatorio”, es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución: como sería asimismo, y con mayor razón,

evidente el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta. Pero, excluidos aquel límite absoluto y esta evidencia aritmética, y asumiendo la dificultad de situar con criterios técnicamente operativos la frontera en la que lo progresivo o, quizá mejor, lo justo, degenera en confiscatorio, sí resulta posible rechazar que la aplicación del recargo autonómico de que tratamos conculque el art. 31.1 de la Constitución por su eventual superación de los límites cuantitativos o porcentuales establecidos por el legislador estatal.

En el caso del ISD, los tipos de gravamen resultantes de la combinación de los tipos máximos previstos en la tarifa y los coeficientes multiplicadores de la cuota íntegra (cuyo importe varía en función del grado de parentesco del causahabiente respecto del causante y del patrimonio preexistente a la adquisición gratuita) no llegan al 100 por 100, única *pista* que nos facilita el párrafo recién transcrito, pero pueden superar ampliamente el umbral del 80 por 100.

En la normativa estatal la tarifa se mueve en un intervalo que comprende desde un tipo mínimo del 7,65 por 100 hasta un marginal máximo del 34 por 100; al aplicar los coeficientes multiplicadores regulados en el artículo 22 de la Ley 29/1987 podemos alcanzar un tipo máximo del 81,6 por 100, si aplicamos el coeficiente máximo del 2,4 previsto para los contribuyentes integrados en el grupo 4 (parientes colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, siempre que tengan un patrimonio preexistente superior a 4.020.770,98 euros). La situación se agrava si tomamos en consideración la normativa de algunas Comunidades Autónomas. Pueden servirnos de ejemplo Asturias y Andalucía, Comunidades cuya normativa vigente en 2016 contempla un escala de gravamen con tipos que oscilan entre el 7,65 por 100 (hasta 7.993,46 euros de base liquidable en el caso andaluz y hasta 8.000 euros en el asturiano) y el 36,50 por 100 (a partir de 797.555,09 euros de base liquidable en la normativa andaluza y a partir de 800.000,01 euros en la asturiana). Al aplicar los coeficientes multiplicadores los tipos mínimos y máximos pueden incrementarse nada menos que hasta el 18,36 y 87,6 por 100. Comprenderá enseguida el lector que resulta razonable que estos tipos nominales tan elevados hayan sembrado la sombra de la duda entre muchos autores, que consideran que el nivel de progresividad es desmedido y linda con el terreno de lo confiscatorio, si no entra abiertamente en él.

En otro orden de cosas, debemos hacernos eco de la polémica que viene enfrentando a la doctrina acerca de la adecuación del gravamen sobre las sucesiones *mortis causa* al principio de capacidad económica, regla básica de reparto de la carga fiscal según el artículo 31.1 de nuestra Norma Fundamental.⁸ A nuestro modo de ver, no hay ninguna duda de que la adquisición de bienes o derechos a través de herencia o legado constituye una manifestación de riqueza susceptible de ser sometida a tributación, igual que lo es el tráfico patrimonial en sí que implica la propia transmisión hereditaria. Como ha dejado sentado el Tribunal Constitucional desde su temprana Sentencia 27/1981, de 20 de julio (fundamento jurídico 4) capacidad económica «a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra». Quien recibe elementos patrimoniales a título gratuito evidencia capacidad económica, por lo que no creemos que puedan oponerse reparos de inconstitucionalidad al ISD desde esta perspectiva. Cuestión distinta es si hay o no otros argumentos de peso que puedan justificar o aconsejar que esta materia imponible no deba quedar gravada. Es aquí donde radica el núcleo del debate, que por razones de espacio nos limitamos a dejar apuntado.

6. EVOLUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Los datos estadísticos más recientes de que se dispone sobre la evolución recaudatoria del ISD (no se publican datos desagregados respecto del rendimiento de los gravámenes sobre las adquisiciones *mortis causa* y las adquisiciones *inter vivos*) ponen de relieve que se trata de un tributo con un rendimiento limitado, muy lejos del potencial de figuras como el IRPF, el IVA, el IS o los Impuesto Especiales. Según se desprende de las tablas 1 a 4, tras alcanzar un techo de 2.931 millones de euros en 2007 (es decir, justo antes de la crisis) en los últimos ejercicios su rendimiento ha experimentado ligeras variaciones, con un mínimo de 2.194 millones de euros en 2011. Ello supone poco más del 1 por 100 del total de la recaudación consolidada del Estado, las Comunidades Autónomas y las Haciendas forales (no está incluida en este

⁸ Vid. de manera señalada GARCÍA DE PABLOS (2010 a), págs. 114 y siguientes y doctrina allí citada.

*Tabla 1. Recaudación consolidada por capítulos presupuestarios y tributos del Estado y las Comunidades Autónomas
Importes en millones de euros*

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Tributo											
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	50.231,6	51.521,3	58.992,1	67.576,9	77.963,8	76.956,0	68.884,8	72.082,5	75.221,1	76.066,2	75.271,4
Impuesto sobre Sociedades	22.258,2	27.501,4	34.326,6	39.418,5	47.450,6	29.412,9	21.832,7	17.373,3	17.984,0	22.768,3	21.356,4
Impuesto sobre la Renta de no Residentes	968,3	1.430,4	1.402,2	1.574,8	2.613,7	2.461,0	2.465,9	2.704,2	2.130,9	1.746,3	1.466,3
Declaración tributaria especial	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,0
Impuestos medioambientales	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.617,4
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	1.715,4	1.973,1	2.392,6	2.708,1	2.931,4	2.915,0	2.657,2	2.408,4	2.194,0	2.287,1	2.463,4
Impuesto sobre el Patrimonio	1.193,0	1.223,2	1.391,3	1.661,3	2.056,7	2.412,5	90,4	100,7	45,8	773,6	1.363,9
Otros (impuestos extinguidos)	1,1	5,0	0,9	1,3	1,0	-0,2	-0,5	4,9	4,9	0,1	3,4
Subtotal Capítulo I: impuestos directos	77.367,6	83.654,4	98.505,7	112.941,0	133.017,2	114.157,2	95.930,6	94.674,0	97.580,7	104.837,2	103.542,2
Impuesto sobre el Valor Añadido	44.647,6	49.038,7	55.040,6	60.420,1	61.858,3	53.185,8	37.992,3	54.626,8	54.607,3	55.969,4	57.129,0
Impuestos Especiales	18.386,9	19.195,6	19.780,4	20.422,4	21.677,3	21.403,8	21.163,5	21.643,7	20.769,2	19.908,5	20.906,2
Imp. Ventas Minoristas Determ. Hidrocarburos	898,3	982,0	1.171,6	1.282,6	1.343,0	1.322,5	1.235,2	1.237,0	1.311,8	1.505,8	1.342,8
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	10.264,5	12.966,4	15.621,0	18.833,0	17.098,7	9.936,1	7.920,5	7.594,4	6.079,2	5.360,5	5.296,9
Gravamen sobre el Tráfico Exterior de Mercancías	1.020,2	1.232,0	1.458,5	1.595,4	1.720,4	1.566,1	1.318,5	1.521,6	1.531,2	1.429,2	1.310,6
Impuesto sobre actividades de juego	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	101,2
Cotización y Exención de Anzcar e Isoglucosa	18,0	20,3	27,0	7,9	-1,7	8,2	7,8	37,5	8,9	8,1	7,4
Impuesto sobre las Primas de Seguros	1.200,2	1.312,6	1.402,7	1.477,5	1.591,0	1.599,0	1.497,6	1.530,9	1.516,5	1.472,1	1.417,6
Otros (impuestos extinguidos)	-0,1	0,7	7,3	7,8	3,1	2,0	1,0	1,0	0,8	0,4	0,2
Subtotal Capítulo II: impuestos indirectos	76.435,7	84.768,3	94.509,0	104.046,8	105.290,2	89.023,5	71.136,3	88.192,7	85.824,8	85.355,0	87.485,2
Tasas sobre el juego	1.770,1	1.883,3	1.900,4	1.893,5	1.990,5	1.830,6	1.670,9	1.610,1	1.317,1	1.266,7	1.111,8
Tasa por reserva del dominio público radioeléctrico	245,3	226,5	243,1	351,0	524,6	321,9	315,7	64,7	43,2	-3,7	54,0
Tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional	-	-	-	48,6	58,1	113,4	184,7	172,3	164,4	171,7	316,5
Tasa por dirección e inspección de obras	116,0	101,1	128,9	145,8	166,6	195,5	206,7	179,9	129,5	107,8	85,4
Tasas por expedición del DNI y pasaportes	48,9	53,5	58,2	63,3	70,5	74,9	87,8	94,7	108,5	97,4	95,8
Tasas consulares	28,7	35,3	40,0	21,6	59,9	61,4	63,1	58,6	64,1	82,1	97,1
Tasas por reconocimientos, autorizaciones y concursos	-	-	-	19,0	21,7	55,9	66,7	71,7	62,5	54,7	47,5
Otras tasas	186,6	209,1	302,2	203,2	220,4	180,6	119,0	106,2	102,3	115,0	110,4
Otros ingresos	615,1	553,6	623,0	696,1	755,1	808,5	903,6	1.099,8	1.324,3	1.227,5	1.336,3
Subtotal Capítulo III: tasas y otros ingresos	3.010,6	3.062,6	3.295,7	3.442,7	3.857,4	3.642,7	3.618,1	3.488,0	3.315,9	3.119,1	3.254,8
Total Capítulos I, II y III	156.813,9	171.485,2	196.310,4	220.430,4	242.164,8	206.823,4	170.685,1	186.324,7	186.721,4	193.311,4	194.282,2

Fuente: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Recaudación y Estadísticas del Sistema Tributario Español 2003-2013.

Tabla 2. Recaudación consolidada por capítulos presupuestarios y tributos del Estado y las Comunidades Autónomas
Estructura porcentual

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Tributo											
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	32,0	30,0	30,0	30,6	32,1	37,1	40,2	38,6	40,2	39,2	38,6
Impuesto sobre Sociedades	14,8	16,0	17,5	17,9	19,6	14,2	12,7	9,3	9,6	11,7	11,0
Impuesto sobre la Renta de no Residentes	0,6	0,8	0,7	0,7	1,1	1,2	1,4	1,4	1,1	0,9	0,8
Declaración tributaria especial	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,6	0,0
Impuestos medioambientales	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,8
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	1,1	1,1	1,2	1,2	1,2	1,4	1,6	1,3	1,2	1,2	1,3
Impuesto sobre el Patrimonio	0,8	0,7	0,7	0,8	0,8	1,2	0,1	0,1	0,1	0,4	0,7
Otros	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Subtotal Capítulo I: impuestos directos	49,3	48,7	50,1	51,2	54,8	55,1	56,0	50,7	52,1	54,1	53,1
Impuesto sobre el Valor Añadido	28,4	28,6	28,0	27,4	25,5	25,7	22,2	22,2	29,2	28,7	29,3
Impuestos Especiales	11,7	11,2	10,1	9,3	8,9	10,3	12,4	11,6	11,1	10,3	10,7
Imp. Ventas Minoristas Determ. Hidrocarburos	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,7	0,7	0,7	0,8	0,7
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	6,5	7,6	7,9	8,5	7,0	4,8	4,6	4,1	3,2	2,8	2,7
Gravamen sobre el Tráfico Exterior de Mercancías	0,6	0,7	0,7	0,7	0,7	0,8	0,8	0,8	0,8	0,7	0,7
Impuesto sobre actividades de juego	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,1	0,0
Cotización y Exacción de Azúcar e Isoglucosa	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Impuesto sobre las Primas de Seguros	0,8	0,8	0,7	0,7	0,7	0,8	0,9	0,8	0,8	0,8	0,7
Otros (*)	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Subtotal Capítulo II: impuestos indirectos	48,7	49,4	48,1	47,1	43,4	42,9	41,5	47,2	45,8	44,0	44,9
Tasas sobre el juego	1,1	1,1	1,0	0,9	0,8	0,9	1,0	0,9	0,7	0,7	0,6
Tasa por reserva del dominio público radioeléctrico	0,2	0,1	0,1	0,2	0,2	0,2	0,2	0,0	0,0	0,0	0,0
Tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional	-	-	-	0,0	0,0	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,2
Tasa por dirección e inspección de obras	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Tasas por expedición del DNI y pasaportes	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1	0,1	0,1	0,0
Tasas consulares	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Tasas por reconocimientos, autorizaciones y concursos	-	-	-	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Otras tasas	0,1	0,1	0,2	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Otros ingresos	0,4	0,3	0,3	0,3	0,3	0,4	0,5	0,6	0,7	0,6	0,7
Subtotal Capítulo III: tasas y otros ingresos	1,9	1,8	1,7	1,6	1,6	1,8	2,1	1,9	1,8	1,6	1,7
Total Capítulos I, II y III	100										

Fuente: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Recaudación y Estadísticas del Sistema Tributario Español 2003-2013.

Tabla 3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Distribución de recaudación entre Estado y Comunidades Autónomas
Millones de Euros

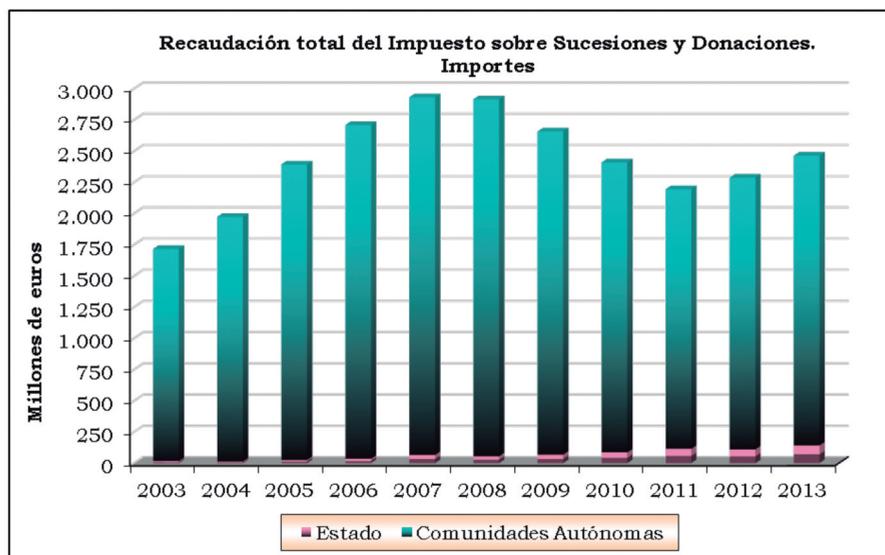
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Estado	16,2	13,7	24,2	34,7	66,1	54,8	68,4	86,2	115,4	110,0	142,5
Comunidades Autónomas											
Andalucía	180,3	194,9	204,3	256,5	281,3	323,5	288,6	309,3	326,3	319,0	344,8
Aragón	80,6	85,0	108,1	136,0	131,5	138,1	119,1	126,8	128,1	135,6	123,8
Asturias (Principado de)	50,1	50,1	56,1	69,1	76,9	75,3	71,5	106,6	103,2	106,7	121,2
Baleares (Illes)	72,6	66,2	71,1	80,8	86,9	59,5	56,4	56,2	54,5	55,7	65,3
Canarias	27,2	32,9	41,5	50,7	54,4	52,3	44,3	47,4	37,3	34,8	54,7
Cantabria	23,4	23,8	35,4	24,6	34,9	33,8	35,1	42,9	44,1	42,0	76,4
Castilla-La Mancha	39,7	43,7	60,6	56,9	72,6	81,6	83,8	80,0	66,1	64,1	65,3
Castilla y León	107,1	154,6	184,4	184,9	161,9	124,2	126,2	114,2	118,4	138,5	134,0
Cataluña	390,0	485,4	553,7	665,3	774,9	972,4	844,8	609,5	338,3	339,1	298,3
Comunidad Valenciana	128,2	151,8	187,3	210,7	194,0	133,8	108,4	125,7	130,5	123,1	142,9
Extremadura	21,4	18,9	22,7	31,6	37,7	34,6	34,9	39,5	40,9	42,0	54,0
Galicia	94,1	104,2	155,0	190,9	236,7	229,8	156,2	157,1	174,1	191,5	156,5
Madrid	370,5	426,0	522,0	542,2	527,9	409,1	453,4	343,4	354,6	401,2	424,8
Murcia (Región de)	26,0	33,7	51,9	49,7	55,8	45,8	32,3	33,9	26,1	33,4	43,0
Navarra (Comunidad Foral de)	21,5	23,4	23,7	31,5	43,3	47,9	37,9	40,5	37,0	44,9	92,6
País Vasco	50,8	46,5	79,1	76,3	76,2	81,8	80,1	70,5	77,1	89,5	105,4
Rioja (La)	15,9	18,6	11,6	15,6	18,3	16,5	15,7	18,7	22,1	16,1	17,9
Total	1.699,3	1.959,4	2.368,5	2.673,4	2.865,2	2.860,2	2.588,8	2.322,1	2.078,6	2.177,1	2.320,9
Recaudación Consolidada											
Estado	16,2	13,7	24,2	34,7	66,1	54,8	68,4	86,2	115,4	110,0	142,5
Comunidades Autónomas	1.699,3	1.959,4	2.368,5	2.673,4	2.865,2	2.860,2	2.588,8	2.322,1	2.078,6	2.177,1	2.320,9
Total	1.715,4	1.973,1	2.392,6	2.708,1	2.931,4	2.915,0	2.657,2	2.408,4	2.194,0	2.287,1	2.463,4

Fuente: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Recaudación y Estadísticas del Sistema Tributario Español 2003-2013.

Tabla 4. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Estado y Comunidades Autónomas
Tasas de variación anual de la recaudación (%)

	04/03	05/04	06/05	07/06	08/07	09/08	10/09	11/10	12/11	13/12
Estado	-15,2	76,4	43,7	90,4	-17,1	24,8	26,0	33,9	-4,7	29,5
Comunidades Autónomas										
Andalucía	8,1	4,8	25,5	9,7	15,0	-10,8	7,2	5,5	-2,3	8,1
Aragón	5,4	27,3	25,8	-3,3	5,0	-13,8	6,4	1,0	5,9	-8,7
Asturias (Principado de)	-0,1	11,9	23,2	11,3	-2,1	-5,0	49,1	-3,2	3,5	13,5
Baleares (Illes)	-8,9	7,4	13,7	7,5	-31,5	-5,2	-0,4	-3,0	2,2	17,1
Canarias	20,7	26,3	22,2	7,3	-3,8	-15,4	7,1	-21,3	-6,9	57,2
Cantabria	1,5	48,9	-30,4	41,8	-3,2	3,7	22,1	2,9	-4,8	82,0
Castilla-La Mancha	10,1	38,7	-6,1	27,7	12,3	2,7	-4,5	-17,4	-3,1	2,0
Castilla y León	44,4	19,3	0,3	-12,5	-23,3	1,6	-9,5	3,7	17,0	-3,3
Cataluña	24,4	14,1	20,2	16,5	25,5	-13,1	-27,9	-44,5	0,2	-12,0
Comunidad Valenciana	18,4	23,4	12,5	-7,9	-31,0	-19,0	15,9	3,8	-5,7	16,1
Extremadura	-11,5	20,4	38,8	19,5	-8,4	1,0	13,2	3,5	2,7	28,5
Galicia	10,8	48,7	23,2	24,0	-2,9	-32,0	0,6	10,8	10,0	-18,3
Madrid	15,0	22,5	3,9	-2,6	-22,5	10,8	-24,3	3,3	13,1	5,9
Murcia (Región de)	29,7	54,2	-4,3	12,3	-17,9	-29,6	4,9	-23,0	28,1	28,6
Navarra (Comunidad Foral de)	8,8	1,6	32,8	37,5	10,4	-20,8	6,7	-8,6	21,3	106,5
Pais Vasco	-8,5	70,3	-3,5	-0,2	7,4	-2,1	-11,9	9,4	16,1	17,7
Rioja (La)	17,3	-37,5	34,2	17,4	-9,8	-5,0	19,0	18,2	-26,9	10,9
Total	15,3	20,9	12,9	7,2	-0,2	-9,5	-10,3	-10,5	4,7	6,6
Recaudación Consolidada										
Estado	-15,2	76,4	43,7	90,4	-17,1	24,8	26,0	33,9	-4,7	29,5
Comunidades Autónomas	15,3	20,9	12,9	7,2	-0,2	-9,5	-10,3	-10,5	4,7	6,6
Total	15,0	21,3	13,2	8,2	-0,6	-8,8	-9,4	-8,9	4,2	7,7

Fuente: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, *Recaudación y Estadísticas del Sistema Tributario Español 2003-2013*.



Fuente: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, *Recaudación y Estadísticas del Sistema Tributario Español 2003-2013*.

cómputo la recaudación derivada del sistema tributario local). Y su rendimiento se ha resentido inevitablemente a partir de 2008 como consecuencia de la crisis económica que viene atravesando nuestro país, aunque se constata una leve senda de recuperación a partir de 2012 que se ha mantenido en 2013.

Se aprecian, además, visibles diferencias recaudatorias entre las Comunidades Autónomas. Madrid (a pesar de los amplísimos beneficios fiscales establecidos en su normativa propia), Cataluña y Andalucía son las Comunidades que obtienen un mayor volumen de ingresos, en tanto que La Rioja, Murcia y Canarias son las Comunidades Autónomas que menos recaudan.

Llama también la atención el escaso rendimiento que proporcionan dos grupos de contribuyentes cuya recaudación queda reservada al Estado. Nos referimos, en primer lugar, a los importes satisfechos por los sujetos pasivos por obligación real de contribuir, modalidad de sujeción que, como hemos visto, afecta a los causahabientes no residentes en España y cuya recaudación no está cedida a las Comunidades Autónomas de régimen general.⁹ Y, en segundo tér-

⁹ El artículo 32.2 de la Ley 22/2009 deja claro que el rendimiento del ISD que se cede a cada Comunidad Autónoma, por entenderse «producido en su territorio», es el correspondiente a los sujetos pasivos «re-

mino, a los ingresos correspondientes a sujetos pasivos por obligación personal, residentes por tanto en territorio español, cuando el causante no residiera en nuestro país en el momento del devengo, pues en tal supuesto no puede concurrir el punto de conexión (residencia habitual del *de cuius* en una Comunidad Autónoma) previsto para articular la cesión del tributo a las Haciendas autonómicas. Los ingresos imputables a estos dos grupos de contribuyentes ascienden desde 2011 a algo más de 100 millones de euros al año, si bien se aprecia una constante tendencia al alza hasta alcanzar un máximo de 142,5 millones en 2013. A los efectos de comprender la magnitud de esta cifra podemos compararla con los respectivos presupuestos de gastos aprobados por tres Universidades públicas para dicho ejercicio 2013:

- Universidad de Sevilla, 424.196.088 euros.
- Universidad de Oviedo, 197.908.321 euros.
- Universidad Pablo de Olavide, 69.307.424,34 euros.

Esta parte de la recaudación del ISD supone mucho o poco, según se mire: poco más de tercera parte del presupuesto de una de las mayores universidades del país; algo más del 70 por 100 del presupuesto de gastos de la Universidad asturiana, y más del doble del presupuesto de una universidad pequeña como la Olavide.

7. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES: ¿UN TRIBUTO ANTICUADO Y NECESITADO DE PUESTA AL DÍA?

La configuración básica del ISD fue diseñada hace más de 25 años, salvo los cambios puntuales introducidos con posterioridad, en particular respecto

sidentes en España», esto es, a los sujetos a obligación personal conforme al artículo 6 de la Ley 29/1987. Por el contrario, en el caso de Navarra y el País Vasco la competencia sobre los contribuyentes por adquisiciones *mortis causa* con residencia habitual en el extranjero corresponderá a las Haciendas forales cuando la totalidad de los bienes o derechos adquiridos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio navarro o vasco. Vid. artículo 31.1.c) del Convenio Económico de Navarra (Ley 28/1990, de 26 de diciembre) y artículo 25.Uno.d) del Concierto Económico del País Vasco (Ley 12/2002, de 23 de mayo).

de la tributación aminorada de la empresa familiar, los negocios profesionales y las participaciones en entidades durante la segunda mitad de la década de los 90.

Hablar de más de cinco lustros puede ser poco tiempo en otras disciplinas jurídicas, si bien es cierto que ello es cada vez menos así porque los males sistémicos del frenesí legislativo y la hipertrofia normativa aquejan ya a la mayoría de los sectores del ordenamiento jurídico. De cualquier modo, ese periodo supone casi una eternidad en un sector tan extremadamente mutable como el Derecho tributario. Ello provoca que el marco normativo básico del ISD no refleje adecuadamente la evolución de la familia y las relaciones interpersonales. Así, como ejemplos paradigmáticos cabría citar los tres siguientes.

En primer lugar, no se contempla la situación de las uniones o parejas de hecho, laguna que la mayoría de las Comunidades Autónomas (entre ellas, Andalucía y Asturias) ha tratado de suplir mediante la equiparación de sus miembros a los cónyuges a efectos de las reducciones de la base imponible y los coeficientes multiplicadores. Sin embargo, como ya hemos recalcado en otras ocasiones, si se estima pertinente promover una asimilación a los matrimonios tal medida debería ser adoptada por el legislador estatal, con el fin de evitar disparidades inter-autonómicas que, a nuestro juicio, carecen de justificación objetiva y razonable.

En segundo término, el tratamiento diferenciado de los descendientes según su edad tampoco refleja la actual realidad de la sociedad española. Se toman los 21 años como referencia de una supuesta madurez personal y económica, cuando es bien sabido que hoy en día la independencia de los jóvenes viene en muchos casos bastante años más tarde, cerca de los 30 o incluso después ante la dificultad para acceder al mercado laboral y disponer de una vivienda mínimamente digna.

Por último, en las circunstancias personales y familiares que se valoran para graduar la carga tributaria tampoco se tienen en cuenta situaciones de convivencia sin vínculo afectivo o sin parentesco, como el acogimiento familiar permanente o preadoptivo o situaciones de convivencia de personas no ligadas por parentesco o con parentesco lejano con fines de ayuda mutua. De nuevo algunas Comunidades Autónomas (entre ellas, una vez más Andalucía y Asturias) han

tratado de tapar estos vacíos dictando normas de equiparación, cuya eficacia queda limitada lógicamente a sus respectivos territorios.

Por otro lado, la regulación del impuesto desconoce las tendencias actuales del Derecho civil, en el que parece abrirse paso una corriente mayoritaria a favor de la libertad de testar en detrimento del régimen legal de las legítimas. Y tampoco parece estar en consonancia con las prioridades que parecen imponerse en materia de Derecho tributario en los Estados de nuestro entorno, por cuanto se estima que un gravamen sobre la transmisión de elementos patrimoniales penaliza el ahorro y la inversión de las familias. Además, como ya hemos indicado, los niveles de progresividad resultan muy elevados para parientes menos cercanos (v. gr., los primos) y los extraños, puesto que en la medida en que ya disfrutasen de una desahogada situación patrimonial antes de heredar los tipos marginales pueden rebasar el umbral del 80 por 100.

Y, en fin, sobre el impuesto sucesorio planea un dilema eterno de la política fiscal de los tiempos modernos: ¿Qué sector de la imposición debe tener mayor peso dentro del sistema fiscal? ¿La imposición directa o la indirecta? Tradicionalmente se consideraban más justos y equitativos los impuestos directos, por cuanto permitían una subjetivización de la carga tributaria con arreglo a las circunstancias particulares de cada contribuyente y una redistribución de renta y riqueza. Esta era sin duda la visión predominante cuando se aprobó la Ley 29/1987, de la que es deudora en buena medida la configuración primigenia del ISD. Sin embargo, tal discurso ha quedado en entredicho en los últimos años, ya que diversos organismos internacionales y voces académicas discuten las supuestas bondades de la imposición directa en comparación con la indirecta, considerando esta última más eficiente y neutral. Sin entrar en mayores detalles, podemos invocar como botón de muestra la reflexión efectuada por la Comisión Europea al inicio del denominado *Libro Verde sobre el futuro del IVA* «Hacia un sistema de IVA más simple, más robusto y eficaz»:¹⁰

La crisis económica y financiera ha planteado difíciles retos para las haciendas públicas de muchos Estados miembros. Teniendo en cuenta la caída de los impuestos directos y de los impuestos sobre la propiedad a causa de la reciente recesión, es probable que la parte

¹⁰ COM (2010) 695 final.

que representan los ingresos por IVA en el total de ingresos haya seguido aumentando en numerosos Estados miembros.

Varios Estados miembros han aumentado recientemente sus tipos de IVA o están estudiando esta posibilidad, ya sea como reacción a las necesidades de consolidación derivadas de la crisis, ya sea en el contexto de un cambio de orientación a largo plazo de la imposición directa hacia la imposición indirecta. Esta orientación puede justificarse por la relativa eficiencia de los impuestos sobre el consumo, ya que el consumo es una base impositiva más amplia y más estable que los beneficios o los ingresos. Disponer de una base más amplia permite unos tipos más bajos, lo que, a su vez, reduce los efectos distorsionadores de la imposición, con efectos favorables sobre el crecimiento y el empleo.

Por otra parte, dados los efectos que tendrá el envejecimiento de la población sobre el trabajo, el ahorro y los patrones de consumo y el gasto público en los próximos años, habrá que adaptar los sistemas tributarios. Es posible que la financiación del Estado del bienestar deba basarse menos en los impuestos sobre el trabajo y sobre las rentas del capital (ahorro), lo cual sería otro argumento en favor de una orientación hacia la imposición indirecta.¹¹

8. BREVE APUNTE DE DERECHO COMPARADO: SITUACIÓN DEL GRAVAMEN SUCESORIO EN LA UNIÓN EUROPEA

Otro aspecto a sopesar en orden a emitir un pronunciamiento sobre la continuidad o supresión del gravamen de las sucesiones *mortis causa* es el Derecho comparado. En general se aprecia con claridad una situación bastante heterogénea en los sistemas fiscales de nuestro entorno. Pero si tomamos como marco de comparación los Estados miembros de la Unión Europea se constata que en buena parte de ellos se ha consolidado una tendencia a la inexistencia o supresión total del gravamen o al establecimiento de una tributación efectiva baja o muy baja para las transmisiones por causa de muerte más habituales (de padres a hijos).

Si dejamos ahora al margen a España por la ya comentada disparidad que presenta el ISD en las diferentes Comunidades Autónomas, los restantes Estados miembros pueden clasificarse en tres grandes grupos:¹²

¹¹ La idea de que la política fiscal de la Unión Europea debe incluir, entre sus objetivos generales, el fomento de los esfuerzos por reducir los tipos nominales y, al mismo tiempo, ampliar la base impositiva, ya aparecía claramente enunciada en la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social «Política fiscal en la Unión Europea: prioridades para los próximos años», COM (2001) 260 final.

¹² Seguimos en este punto la clasificación efectuada por NAVAU MARTÍNEZ-VAL (2014). Sobre el tema puede verse también MARTÍN BARAHONA (2011). Para una visión general del panorama de la imposición sucesoria en la

- Estados miembros que cuentan con un tributo sucesorio significativo, con tipos de gravamen nominales superiores al 10 por 100. Cabe incluir aquí a Alemania, Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Francia, Países Bajos, Hungría, Irlanda, Luxemburgo y Reino Unido.
- Estados miembros que han optado por mantener una baja tributación sobre las sucesiones, a través de la introducción de una exención total para los grupos de parentesco más próximos o de la fijación de tipos impositivos iguales o inferiores al 10 por 100. Forman parte de este segundo grupo Bulgaria, República Checa, Eslovenia, Italia, Lituania, Grecia y Polonia.
- Estados miembros sin imposición sucesoria propiamente dicha, bien porque nunca ha existido como tal (Croacia, Estonia, Letonia y Malta), bien porque ha sido suprimida en años recientes como ha sucedido en Austria (agosto de 2008), Chipre (2000), Eslovaquia (2004), Portugal (finales de 2003), Rumanía (2005) y Suecia (finales 2004).

Es bien sabido que las experiencias comparadas no resultan trasladables automáticamente a la realidad de nuestro sistema fiscal, condicionado por muchos otros factores políticos, sociales, económicos y jurídicos. Ahora bien, ejemplos de abolición del gravamen en países tan cercanos como Portugal resultan sin duda llamativos e inevitablemente brindan un argumento adicional a quienes propugnan entre nosotros la eliminación definitiva del impuesto sucesorio.

9. LAS SUCESIONES INTERNACIONALES O TRANSFRONTERIZAS: UN FENÓMENO EMERGENTE

Muy vinculado a la anterior visión comparada se halla el fenómeno de las sucesiones internacionales o transfronterizas, que se suscita cuando el causante o alguno o algunos de los causahabientes tienen la condición de no residentes en España o, igualmente, cuando entre los elementos patrimoniales

Unión Europea puede resultar de utilidad (a pesar de que no ofrece una información exhaustiva para todos los Estados miembros) la consulta de la base de datos de la Comisión Europea «*Taxes in Europe*»: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/info_docs/tax_inventory/index_en.htm.

incluidos en la masa hereditaria y transmitidos a los sucesores están comprendidos bienes o derechos que hayan de entenderse localizados fuera del territorio nacional.

Esta es una cuestión de importancia creciente, dada la movilidad de los ciudadanos y capitales en un mundo cada vez más globalizado y, en particular, en el seno de un mercado interior como el existente dentro de la Unión Europea que garantiza justamente la libre circulación de personas y capitales. En la Europa actual no resultan inimaginables o de laboratorio supuestos como el de una persona de nacionalidad británica, residente en España, que tras su fallecimiento transmite a su esposa, igualmente residente en territorio español, y a tres hijos, residentes en tres Estados miembros diferentes (Reino Unido, Países Bajos y Suecia) bienes y derechos situados a su vez en uno o varios Estados miembros (por ejemplo, España, Portugal, Reino Unido e Irlanda).

Los principales problemas que se generan a causa de la presencia de estos elementos internacionales o transfronterizos son de dos tipos.

9.1. *Doble imposición internacional*

De una parte, estas sucesiones por causa de muerte pueden sufrir el serio inconveniente de la siempre indeseable doble imposición internacional, que viene aquí propiciada por las diferencias en los criterios de sujeción (puntos de conexión) adoptados por las legislaciones fiscales nacionales.

En efecto, mientras las normas sobre tributación sucesoria de bastantes Estados han optado por tomar la residencia habitual del causante o su domicilio (criterio este segundo que se aplica en el *Inheritance Tax* del Reino Unido) como punto de conexión para la atribución de potestad tributaria, otras normativas nacionales atienden a la residencia o domicilio de los causahabientes; ya hemos visto que esto es lo que hace el artículo 6 de nuestra Ley 29/1987 para declarar la sujeción por obligación personal. El panorama se complica aún más porque otras legislaciones internas combinan residencia y nacionalidad (así sucede con el *Estate Tax* de Estados Unidos, impuesto federal sobre el patrimonio

del causante exigido cuando este era nacional o residente en territorio estadounidense) y prevén asimismo puntos de conexión reales fundados en la ubicación territorial de los elementos patrimoniales transmitidos (el artículo 7 de nuestra Ley 29/1987 antes reproducido es un claro exponente). En la medida en que cada Estado, en el ejercicio de su soberanía fiscal, ha tratado de resolver esta compleja cuestión por su propia cuenta, sin atender necesariamente a las soluciones adoptadas en otros Estados, nos encontramos aquí con la fuente de posibles conflictos cuando dos o más Estados se declaren competentes para la exacción del tributo sucesorio.

A esta variedad se suma la escasa o mínima operatividad de los convenios para evitar la doble imposición, que resultan casi testimoniales en el campo de la fiscalidad sobre herencias. Desde 1982 existe en el ámbito de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) un modelo de convenio relativo a la imposición sobre sucesiones y donaciones.¹³ En él se toma el domicilio del causante en el momento de su fallecimiento como el criterio básico de sujeción y de atribución de potestad tributaria, pero reconociendo también derecho a gravar al Estado de ubicación de determinados bienes (Estado de la fuente) que integren la herencia (inmuebles, activos afectos a un establecimiento permanente o una base fija y buques o aeronaves). Y se prevén métodos de corrección de la doble imposición internacional similares a los previstos en el modelo de convenio relativo a la imposición sobre la renta y el patrimonio (sistema de exención con progresividad y sistema de imputación ordinaria o deducción)

Sin embargo, España no ha suscrito ningún convenio siguiendo ese modelo de la OCDE. No en vano, solo firmó con anterioridad al mismo tres convenios con Grecia,¹⁴ Francia¹⁵ y Suecia,¹⁶ que en la actualidad han quedado obsoletos y

¹³ Convenio modelo de 3 de julio de 1982. Con relación al mismo véase SÁNCHEZ JIMÉNEZ (1991), pp. 83-115, y más recientemente CUESTA DOMÍNGUEZ y CARMONA MENDOZA (2012).

¹⁴ Convenio entre España y Grecia celebrado el 6 de marzo de 1919, fijando reglas que se han de aplicar a las sucesiones de los españoles y de los griegos fallecidos en Grecia y en España, respectivamente.

¹⁵ Convenio entre España y Francia para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia recíproca en materia de impuestos sobre la renta e impuestos sobre las herencias, celebrado el 8 de enero de 1963 (BOE n.º 6, de 7 de enero de 1964).

¹⁶ Convenio entre España y Suecia para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de Impuestos sobre las Herencias, celebrado el 25 de abril de 1963 (BOE n.º 14, de 16 de enero de 1964).

presentan nula eficacia en la práctica. La ausencia de una red relevante de convenios solo puede en parte remediarse a través de las soluciones dispuestas unilateralmente por el Derecho interno, como sucede en nuestro país con la deducción de la cuota por doble imposición internacional que el artículo 23 de la Ley 29/1987 otorga a los sujetos pasivos por obligación personal, gravados por el incremento patrimonial obtenido como herederos o legatarios con independencia del lugar de situación de los bienes o derechos adquiridos, permitiéndoles deducir de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España.
- b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de este impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España, cuando hubiesen sido sometidos a gravamen en el extranjero por un impuesto similar.

9.2. Posible discriminación de los contribuyentes no residentes o los elementos patrimoniales localizados en el extranjero

El segundo problema que suele generarse es la existencia de posibles disparidades de tratamiento en perjuicio de los contribuyentes no residentes (o de elementos patrimoniales localizados en el extranjero), que podrían traducirse en discriminaciones en la medida en que su situación resulte objetivamente comparable a la de los residentes y no exista una causa de justificación suficiente para amparar ese trato desigual. Dicho con otras palabras, los sujetos pasivos o los bienes y derechos no nacionales, en el sentido de que no se hallan localizados en el Estado correspondiente, pueden verse condenados a quedar sometidos a un nivel de imposición sucesoria más elevado que el correspondiente a sus equivalentes nacionales.

10. LA IMPOSICIÓN SUCESORIA Y EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

10.1. *Inexistencia de medidas efectivas de armonización*

Al plantear el tema de la fiscalidad sobre las sucesiones desde la óptica del Derecho europeo topamos enseguida con un páramo plagado de lagunas, que sólo han intentado ser colmadas por la vía del *soft law*.

El Reglamento (UE) n.º 650/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de julio de 2012, relativo a la competencia, la ley aplicable, el reconocimiento y la ejecución de las resoluciones, a la aceptación y la ejecución de los documentos públicos en materia de sucesiones *mortis causa* y a la creación de un certificado sucesorio europeo, circunscribe su contenido a los aspectos jurídico-privados y excluye, por ello, expresamente en su artículo 1.1 los aspectos fiscales:

El presente Reglamento se aplicará a las sucesiones por causa de muerte. No será aplicable a las cuestiones fiscales, aduaneras y administrativas.

A ello se suma la inexistencia de disposiciones de armonización de las legislaciones nacionales en materia de imposición sucesoria, que podrían servir para homogeneizar elementos esenciales como la definición de las bases imponibles, los criterios de sujeción, la fijación de una tributación mínima, etc. La duda no es solo que estas disposiciones armonizadoras no existan hoy en día, sino si acaso se esperan a medio o largo plazo. Es sabido que el artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea solo contempla la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos en la medida en que sea necesario para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia. Ante este vacío las únicas aportaciones relevantes han venido de la mano de la Comisión Europea y, sobre todo, del Tribunal de Luxemburgo, en su cardinal tarea de armonización negativa por la vía del aseguramiento de las libertades de circulación de mercancías, personas, servicios y capitales y de principios esenciales de la construcción jurídica comunitaria como la no discriminación, entre otros.¹⁷

¹⁷ En materia de principios europeos del Derecho tributario vid., por todos, DI PIETRO y TASSANI (2015).

La Comisión ha venido mostrando desde hace unos años su preocupación por la creciente importancia de las sucesiones transfronterizas dentro de la UE, dada su incidencia en el mercado interior y el riesgo de generación de obstáculos al normal desarrollo de las libertades fundamentales. De ello da fe la apertura de un proceso de consulta pública (junio-octubre de 2010) sobre los enfoques posibles para la eliminación de obstáculos en el ámbito de la imposición sobre las sucesiones transfronterizas en el seno de la UE.¹⁸

Tras esa consulta, la Comisión acometió un primer intento de ofrecer un diagnóstico de los problemas planteados por la tributación de las sucesiones transfronterizas y de sus posibles soluciones a través de la Comunicación al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo «Solventar los obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones en la UE», de 15 de diciembre de 2011.¹⁹ En ella manifiesta expresamente la siguiente premisa de partida:

No existe legislación a escala de la UE en lo tocante a la tributación de las herencias, por lo que los Estados miembros pueden definir libremente sus normas en ese ámbito siempre que no supongan ninguna discriminación basada en la nacionalidad ni impongan restricciones injustificadas al ejercicio de las libertades garantizadas por el Tratado de Funcionamiento de la UE.

La Comunicación identifica vías de salida a dos problemas principales. De una parte, la doble o múltiple imposición cuando más de un Estado miembro se considera competente para gravar una misma transmisión hereditaria. De otra parte, la discriminación que puede producirse cuando un Estado miembro aplica una carga fiscal superior a las sucesiones *mortis causa* en las que concurren elementos extranjeros (por incluir bienes localizados en el exterior o porque el causante o los causahabientes sean residentes o domiciliados en el extranjero).

Con relación al primero de esos aspectos la Comisión formuló además en esa fecha (15 de diciembre de 2011) una Recomendación relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones

¹⁸ La información sobre esta consulta puede verse en el enlace siguiente: http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2010_06_inheritance_en.htm.

¹⁹ COM (2011) 864 final.

(2011/856/UE). La misma obedece al objetivo general «resolver casos de doble imposición, de forma que la carga tributaria general de una sucesión concreta no sea superior a la carga que se aplicaría si únicamente el Estado miembro que tiene la carga tributaria más elevada de los Estados miembros implicados tuviera competencia fiscal sobre la sucesión en su totalidad». Para lograrlo propone una serie de reglas de distribución de la potestad tributaria e insta a los Estados miembros que se entienda que no tienen una potestad tributaria preferente o prioritaria a prever desgravaciones fiscales en sus respectivas normativas internas sobre imposición sucesoria.

Posibles elementos transfronterizos de las transmisiones <i>mortis causa</i>	Solución prevista en la Recomendación
Transmisión hereditaria que incluye los siguientes bienes ubicados en otro Estado miembro: <ul style="list-style-type: none"> - Inmuebles. - Muebles integrantes del patrimonio empresarial de un establecimiento permanente. 	<ul style="list-style-type: none"> - Estado miembro de localización de los bienes: potestad tributaria preferente. - Estado miembro con el que el causante o el causahabiente tiene vínculo personal: debe permitir la deducción del impuesto sucesorio aplicado por el otro Estado miembro.
Transmisión hereditaria que incluye bienes muebles (no afectos a un establecimiento permanente) localizados en Estados miembros con los que ni causante ni causahabiente tienen un vínculo personal.	<ul style="list-style-type: none"> - Estado miembro con el que el causante o el causahabiente tiene vínculo personal: potestad tributaria preferente. - Estado miembro de localización de los bienes: debe abstenerse de aplicar el impuesto sobre sucesiones si el otro Estado miembro lo hace.
Concurrencia de vínculo personal del causante con un Estado miembro diferente de que aquel con el que mantiene un vínculo personal el causahabiente.	<ul style="list-style-type: none"> - Estado miembro con el que el causante tiene vínculo personal: potestad tributaria preferente. - Estado miembro con el que el causahabiente tiene vínculo personal: debe permitir la deducción del impuesto sucesorio aplicado por el Estado miembro con el que el causante tenía vínculo personal.
Concurrencia de múltiples vínculos personales de una persona (causante o causahabientes) con más de un Estado miembro	<ul style="list-style-type: none"> - Determinación mediante un procedimiento de mutuo acuerdo del Estado miembro con el que la persona tiene un vínculo personal más estrecho. - Criterios para la determinación del Estado con el que existe un vínculo personal más estrecho: <ol style="list-style-type: none"> 1. Lugar de habitación permanente. 2. Centro de intereses vitales (relaciones personales y económicas más estrechas) 3. Lugar de residencia habitual. 4. Nacionalidad. 5. Sede de dirección efectiva (personas jurídicas).

En fecha más reciente (diciembre de 2015) ha visto la luz un interesante Informe encargado por la Comisión a un grupo de expertos en la materia, titulado «*Ways to tackle inheritance cross-border tax obstacles facing individuals within the EU*». Con el fin de ofrecer solución a un problema que se considera urgente abordar los expertos proponen ir más allá de la Recomendación de 2011, adoptando como alternativa un principio general de «*One succession – one tax*». En síntesis, se trataría de seguir un enfoque, similar al ya aplicado en el ámbito de la Seguridad Social, que llevaría a atribuir plena competencia tributaria al Estado miembro donde tuviera su residencia habitual el causante. Se

entiende que de esta manera se podría liberar a los ciudadanos de la pesada carga de la doble o múltiple imposición sin poner en cuestión la soberanía fiscal de los Estados miembros (o de sus entes subcentrales). El párrafo final que cierra este Informe contiene un entusiasta llamamiento a las autoridades comunitarias y nacionales para que actúen lo antes posible:

A much better solution would be for there to be one IHT system applicable to one inheritance. It would be reasonable and practicable to determine the applicable tax system by reference to the concept of the habitual residence of the deceased. This is the approach that the expert group recommends. It is fair to individuals. It ensures that the exercise of the fundamental freedoms does not result in multiple taxation. It is also fair to Member States. It provides them with protection for tax receipts from those within their borders. The expert group urges all concerned to ensure that a solution is finally adopted to deal with the problem of multiple taxation of inheritances. After more than two decades of debate the time for action has arrived.

10.2. *El varapalo a la normativa española por el Tribunal de Luxemburgo (Sentencia de 3 de septiembre de 2014)*

Como antes apuntamos, el Tribunal de Justicia también ha cumplido aquí su función de celosa tutela de las libertades fundamentales, conformando un cuerpo jurisprudencial al hilo de los pronunciamientos dictados sobre supuestos en los que los Estados miembros han introducido diferencias de trato fiscal en función del lugar de residencia del causante o herederos o de localización de los elementos patrimoniales transmitidos.

Buena prueba de ello es, justamente, la Sentencia de 3 septiembre de 2014, *Comisión/España*, asunto C-127/12, donde se concluye que la regulación española del ISD discrimina a los no residentes en España pero residentes en otros Estados miembros de la Unión y se opone, por ello, al Derecho europeo.

Como puso de manifiesto la Comisión en el procedimiento de infracción iniciado contra nuestro país con carácter previo al recurso ante el Tribunal de Luxemburgo, el hecho de que la Ley 29/1987 no permitiera a los no residentes, contribuyentes por obligación real, aplicar los beneficios fiscales (reducciones de la base imponible o deducciones y bonificaciones de la cuota) o en general

las minoraciones de carga fiscal (tipos de gravamen o coeficientes multiplicadores más reducidos que los previstos en la normativa estatal) aprobados por las Comunidades Autónomas para los sujetos pasivos residentes en España, supone una vulneración de la libre circulación de capitales (artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea). Otro tanto sucedía respecto de los residentes en territorio español, contribuyentes por obligación personal, que adquieren bienes y derechos de un causante no residente, pues tampoco en este supuesto podían acogerse a la normativa autonómica (recordemos que la residencia habitual del causante es el punto de conexión fijado por la Ley 22/2009 para articular jurídicamente la cesión del ISD a las Haciendas autonómicas).

Como ya venían anunciando bastantes autores desde unos años antes,²⁰ no parecía evidente la existencia de una restricción, carente de justificación, a la citada libertad de circulación de capitales:

Así pues, la normativa de un Estado miembro que hace depender la aplicación de una reducción de la base imponible de la sucesión o de la donación del lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento (...) o también del lugar en el que está situado un bien inmueble objeto de sucesión o de donación, cuando da lugar a que las sucesiones o las donaciones entre no residentes, o las que tienen por objeto bienes inmuebles situados en otro Estado miembro, soporten una mayor carga fiscal que las sucesiones o las donaciones en las que sólo intervienen residentes o que sólo tienen por objeto bienes inmuebles situados en el Estado miembro de imposición, constituye una restricción de la libre circulación de capitales.

Aunque la argumentación seguida por el Tribunal no ha acabado de convencer a una parte de la doctrina,²¹ el fallo del Tribunal era en realidad muy previsible:

²⁰ Pueden verse, entre otros, LÓPEZ DÍAZ (2009); GARCÍA DE PABLOS (2010 a) (2011 b); RIBES RIBES (2010 a, b, c); ESCRIBANO LÓPEZ (2011); UTANDE SAN JUAN (2011); SANZ GÓMEZ (2013); CALVO VÉRGEZ (2013); TALLÓN TABOADA y NAVARRO MIR (2014); DE LA PEÑA AMORÓS (2014).

²¹ Entre los numerosos autores que han publicado comentarios críticos sobre la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 cabe citar a SIMÓN ACOSTA (2014); MARTÍN QUERALT (2014); FALCÓN Y TELLA (2014); GARCÍA DE PABLOS (2014 a, b); MENÉNDEZ MORENO (2014); FERNÁNDEZ ARRIBAS y HERMOSÍN ÁLVAREZ (2014); GARCÍA PRATS (2014); ROZAS VALDÉS (2014); ROVIRA FERRER, I. (2014); BURLADA ECHEVESTE (2014); CAYÓN GALIARDO (2014); CALVO VÉRGEZ (2015); BARCIELA PÉREZ (2015); FERNÁNDEZ JUNQUERA (2015), y PÉREZ-BUSTAMANTE YÁBAR y DÍAZ GARCÍA (2015).

Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste.

Nuestro legislador tuvo una reacción rápida, pues optó por realizar a la carrera una modificación de la disposición adicional segunda de la Ley 29/1987 a través de la Ley 26/2014, con el fin de fijar nuevos criterios de sujeción para reconocer a los no residentes en España, que tengan su residencia habitual en otro Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo (EEE), el derecho a aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma con la que la transmisión lucrativa tenga un vínculo personal o real más estrecho. El precepto contempla ahora reglas específicas tanto para las transmisiones *mortis causa* como para las transmisiones *inter vivos*. Con respecto a las primeras las letras a) y b) de su apartado 1 disponen lo siguiente:

1. La liquidación del impuesto aplicable a la adquisición de bienes y derechos por cualquier título lucrativo en los supuestos que se indican a continuación se ajustará a las siguientes reglas:

a) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida.

b) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en una Comunidad Autónoma, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha Comunidad Autónoma.

A pesar de celeridad con que ha intentado arreglarse el desaguisado, enseguida han surgido voces autorizadas que denuncian que estamos ante una mo-

dificación insuficiente, que no resuelve toda la casuística que puede darse en la práctica por cuanto se mantiene una diferencia de tratamiento respecto de los no residentes extra UE-extra EEE que podría vulnerar el artículo 63.1 del Tratado (que ampara la libertad de movimientos de capitales entre Estados miembros y terceros países).

11. A MODO DE CONCLUSIÓN

En nuestra opinión, las grandes incógnitas o problemas que tiene que afrontar a corto y medio plazo la imposición sucesoria en España son tres.

En primer lugar, ha de examinarse críticamente la regulación vigente desde la perspectiva de los principios de justicia tributaria y de la realidad actual de la familia en nuestra sociedad. Y este examen debe comenzar por una pregunta elemental: ¿grava el impuesto una capacidad económica merecedora de tributación? A pesar de los argumentos esgrimidos por los críticos, hay razones de peso para rehabilitar este impuesto.²²

El segundo reto es la salida del marmagnum autonómico en que se ha visto inmerso el impuesto. Ciertamente, contamos con propuestas técnicas de solución bastante plausibles. Entre las más solventes podemos citar, en primer lugar, las recogidas en el *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español*, presentado en febrero de 2014 como resultado de los trabajos realizados por la Comisión designada en el verano de 2013 por el Gobierno de la Nación y que presidiera el Profesor LAGARES CALVO. En esencia, esta Comisión recomienda lo siguiente:²³

- Reordenación de las reducciones de la base imponible, suprimiendo las aplicadas por parentesco, por contratos de seguro de vida, por adquisición de la vivienda habitual del causante (salvo en el caso del cónyuge superviviente) y por adquisición de bienes del patrimonio histórico-artístico y manteniendo con determinadas modificaciones

²² Sobre este punto nos permitimos recomendar la lectura del exhaustivo trabajo de VARONA ALABERN (2014).

²³ *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español* (2014), propuestas núm. 55 a 60, pp. 251-253.

las vinculadas a la discapacidad y las empresas familiares, negocios profesionales o participaciones en entidades.

- Fijación por el Estado de un único mínimo exento uniforme para todo el territorio de régimen común (entre 20.000 y 25.000 euros).
- Definición de tres grupos de grado de parentesco: grupos A (cónyuge, ascendientes y descendientes por línea directa, adoptados y adoptantes), B (parientes colaterales de segundo y tercer grado y parientes por afinidad hasta el tercer grado) y C (resto de personas).
- Revisión de la tarifa a aplicar sobre la base liquidable (una vez deducido de la base imponible el mínimo de exención igual para todos), que tendría sólo tres tipos impositivos determinados en función del grado de parentesco y sin relación al patrimonio preexistente de los herederos; se trataría más concretamente de fijar un tipo reducido para el grupo A (entre un 4-5 por 100), uno medio para el grupo B (7-8 por 100) y otro más elevado para el grupo C (10-11 por 100).

También resultan de máximo interés las propuestas de reforma formuladas por la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF). Entre ellas cabe destacar aspectos tales como los siguientes:²⁴

- Aun cuando se considera el ISD un tributo justificado desde una perspectiva dogmática y constitucional, urge un replanteamiento de su regulación actual mediante una acción normativa coordinada del Estado y las Comunidades Autónomas.
- La atomización a causa de la diversidad de regímenes tributarios entre las Comunidades Autónomas comporta aleatoriedad por razón del territorio y riesgo de inconstitucionalidad por vulneración del principio de igualdad, a través de beneficios fiscales que discriminan en función de la residencia al limitar su aplicación a los contribuyentes residentes en una determinada Comunidad Autónoma.
- Los cuadros de parentesco deben actualizarse y adaptarse a la actual realidad social.

²⁴ ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES (2014), pp. 23-26.

- Debe suprimirse la tributación del ajuar doméstico (3 por 100 de la base imponible), por cuanto supone un gravamen presunto carente de justificación.
- Además de ajustes puntuales en algunas reducciones, es preciso delimitar con mayor precisión la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas en materia de reducciones de la base, en especial cuando se trata de modificar las ya establecidas por la normativa estatal.
- Se debería sustituir la actual tarifa por otra con menos tramos y una progresividad más moderada, así como replantear los coeficientes multiplicadores, eliminando el factor del patrimonio preexistente del adquirente (que se estima obsoleto) y reduciendo la cuantía de los coeficientes correspondientes para los parientes más lejanos o extraños.

Sirva esta referencia a propuestas recientes para poner de relieve que hay opciones e ideas razonables para abordar la revisión del tributo y que, por tanto, solo falta la voluntad política, que suponemos aparecerá cuando se acometa la ansiada reforma del sistema de financiación autonómica, tantas veces reclamada y tantas veces aplazada.

El tercer desafío, aún muy abierto, que deberá resolver en próximos años el ISD es la redefinición del régimen de las sucesiones internacionales, teniendo en cuenta la insuficiencia de la reforma de los puntos de conexión efectuada a finales de 2014 para dar cumplimiento a la Sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 3 de septiembre de dicho año, las limitaciones del proceso de armonización fiscal comunitaria y, por último, la falta de una red suficiente de convenios de doble imposición.

12. BIBLIOGRAFÍA

- ADAME MARTÍNEZ, F., ADAME MARTÍNEZ, M. A. (2003): «La sucesión y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: análisis de los argumentos a favor y en contra de su posible supresión», *Alcabala- Revista de Hacienda Pública de Andalucía*, n.º 31, pp. 91-141.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (2001): *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid.

- ARRANZ DE ANDRÉS, C. (2015): «El elemento internacional o transfronterizo en las sucesiones mortis causa. Una mirada al caso británico», *Quincena Fiscal*, n.º 10, pp. 19-55.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES (2014): «*Propuestas de reforma Sección de Empresa Familiar: Sucesiones, Donaciones y Patrimonio*».
- BARBERÁN LAHUERTA, M. A. (2005): *La imposición sobre las herencias. Situación actual, panorama comparado y perspectivas de reforma*, Comares, Granada.
- BARCIELA PÉREZ, J. A. (2015): «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales», *Quincena Fiscal*, n.º 6, pp. 105-127.
- BLAS ALBERTO GONZÁLEZ NAVARRO, B. A., RÍO MORENO, A. DEL (2014): «La sentencia del TJUE carga contra el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 891, p. 9.
- BURLADA ECHEVESTE, J. L. y BURLADA ECHEVESTE, J. M. (2014): «Los puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales: crónica de una reforma necesaria», *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º extra 11, pp. 245-274.
- CALVO VÉRGEZ, J. (2013): «La aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a los no residentes a la luz de los últimos pronunciamientos de la Comisión Europea», *Quincena Fiscal*, n.º 11, pp. 49-74.
- CALVO VÉRGEZ, J. (2015): «En torno a las recientes tensiones jurisdiccionales surgidas en el ámbito del ISD a las puertas de una reforma del impuesto», *Quincena Fiscal*, n.º 5, pp. 19-54.
- CAYÓN GALIARDO, A. (2010): «Las diferencias de tributación por razón de la residencia en el Impuesto sobre Sucesiones», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 89, pp. 9-26.
- CAYÓN GALIARDO, A. (2014): «La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones)», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 107, pp. 17-36.
- CHECA GONZÁLEZ, C. (1996): *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: materiales para la reflexión*, Marcial Pons-Idelco, Madrid.
- COMISIÓN EUROPEA (2015): «*Ways to tackle inheritance cross-border tax obstacles facing individuals within the EU*», Report of expert group.
- COPENHAGEN ECONOMICS (2010): «Study on inheritance taxes in EU Member States and possible mechanisms to resolve problems of double inheritance taxation in the EU».
- CUESTA DOMÍNGUEZ, J., CARMONA MENDOZA, P. (2012): «La eliminación de la doble imposición internacional en materia de sucesiones un camino aún por recorrer», *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 11, pp. 59-70.
- DE LA PEÑA AMORÓS, M. DEL M. (2014): «Disfunciones por el ejercicio de competencias en relación con el Impuesto sobre Sucesiones», *Nueva Fiscalidad*, n.º 3, pp. 39-71.
- DI PIETRO, A., TASSANI, T. (2015): *Los principios europeos del Derecho Tributario*, Atelier, Barcelona.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F. (2011): «El ejercicio de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en materia de impuestos cedidos y las libertades de la Unión Europea: el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», en ESCRIBANO LÓPEZ, F. et. al. (Coordinadores), *El impacto del Derecho de la UE en el poder tributario de las CCAA*, Aranzadi, Cizur Menor, pp. 105-177.

- FALCÓN Y TELLA, R. (2014): «El impuesto sobre sucesiones y donaciones y la libre circulación de capitales: una enmienda insuficiente», *Quincena Fiscal*, n.º 18, pp. 13-18.
- FERNÁNDEZ ARRIBAS, G., HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. (2014): «Los obstáculos de la regulación española sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones al ejercicio de las libertades fundamentales de la Unión Europea», *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, n.º 49, pp. 973-995.
- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. (2015): «Acerca del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no residentes y tutela judicial. A propósito de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014», *Quincena Fiscal*, n.º 11, pp. 99-114.
- GARCÍA DE PABLOS, J. F. (2010 a): *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España. Problemas constitucionales y comunitarios*, Aranzadi, Cizur Menor.
- GARCÍA DE PABLOS, J. F. (2010 b): «Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: la necesaria reforma a la luz de la jurisprudencia del TJUE», *Quincena Fiscal*, n.º 17, pp. 51-68.
- GARCÍA DE PABLOS, J. F. (2011 a): «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: supresión o reforma», *Crónica Tributaria*, n.º 139, pp. 79-106.
- GARCÍA DE PABLOS, J. F. (2011 b): «Las reducciones objetivas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y las libertades comunitarias», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 93, pp. 81-93.
- GARCÍA DE PABLOS, J. F. (2014 a): «La urgente reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España a la luz del Derecho comunitario», *Quincena Fiscal*, n.º 18, pp. 133-152.
- GARCÍA DE PABLOS, J. F. (2014 b): «La discriminación del ciudadano no residente en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014)», *Tribuna Fiscal*, n.º 275, pp. 82-84.
- GARCÍA PRATS, F. A. (2014): «El Derecho de la Unión Europea ante la encrucijada del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 164, pp. 11-58.
- Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español* (2014), Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. <http://www.minhap.gob.es/ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>.
- LÓPEZ DÍAZ, A. (2009): «La amenaza del derecho comunitario para ciertas deducciones autonómicas en el impuesto sobre sucesiones y donaciones», *Quincena Fiscal*, n.º 9, pp. 69-74.
- MARTÍN BARAHONA, F. (2011): «Situación sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la Unión Europea y otros países (Suiza, Noruega, EE.UU. y Canadá). Año 2011. Cuadro-resumen», *Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, n.º 33, pp. 4-39.
- MARTÍN QUERALT, J. (2013): «La elección de la residencia como punto de conexión del Impuesto sobre Sucesiones y su eventual inconstitucionalidad», *Tribuna Fiscal*, n.º 268, pp. 4-8.
- MARTÍN QUERALT, J. (2014): «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: de la vulneración del Derecho comunitario a la mera inconstitucionalidad», *Tribuna Fiscal*, n.º 275, pp. 4-7.
- MARTÍN ROMÁN, J., BLANCO GARCÍA, A. DEL (2014): «La problemática de las sucesiones transfronterizas en Europa», *Crónica Tributaria*, n.º 151, pp. 115-145.
- MENÉNDEZ MORENO, A. (2014): «Pobres residentes (A propósito de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, y del consecuente proyecto de reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones)», *Quincena Fiscal*, n.º 19, pp. 13-19.

- MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS: *Recaudación y Estadísticas del Sistema Tributario Español 2003-2013*. http://www.minhap.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Direccion%20General%20de%20Tributos/Paginas/Estadisticas_Recaudacion.aspx.
- MORENO GONZÁLEZ, S. (2010): «El tratamiento fiscal de los no Residentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: una reforma necesaria a la luz del derecho de la Unión Europea», *Crónica Tributaria-Boletín de Actualidad*, n.º 4, pp. 11-18.
- NAVAU MARTÍNEZ-VAL, M. P. (2014): «La competencia fiscal a la baja en el Impuesto sobre Sucesiones en la Unión Europea: compatibilidad con el Derecho comunitario y posibles efectos adversos», en Ramos Prieto, J. (Director), *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Aranzadi, Cizur Menor, pp. 529-550.
- PÉREZ-BUSTAMANTE YÁBAR, D., DÍAZ GARCÍA, H. (2015): «Implicaciones en el tratamiento legislativo del ISD tras la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014», *Quincena Fiscal*, n.º 13, pp. 139-148.
- QUINTAS BERMÚDEZ, J. (2008): «La posible desaparición del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y su integración en la imposición sobre la renta», *Estudios Financieros-Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 303, pp. 3-40.
- RAMOS PRIETO, J. (2003): «Algunos aspectos problemáticos en la atribución del rendimiento de un impuesto cedido: las adquisiciones *mortis causa* gravadas por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», en LASARTE, J. (Director), ADAME, F., RAMOS, J. (Coordinadores), *El debate sobre el sistema de financiación autonómica (XX aniversario del Estatuto de Autonomía para Andalucía)*, Comares, Granada, pp. 753-790.
- RAMOS PRIETO, J. (2014): «La competencia fiscal en el ámbito interno. Planteamiento general», en RAMOS PRIETO, J. (Director), *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Aranzadi, Cizur Menor, pp. 617-714.
- RIBES RIBES, A. (2010 a): «La tributación sucesoria de los no residentes en España a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 88, pp. 93-117.
- RIBES RIBES, A. (2010 b): «La desigual tributación sucesoria de los no residentes en España», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 148, pp. 993-1.028.
- RIBES RIBES, A. (2010 c): «La necesidad de reformar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ante el dictamen motivado de la Comisión Europea a España sobre los No Residentes», *Crónica Tributaria-Boletín de Actualidad*, n.º 4, pp. 27-31.
- ROVIRA FERRER, I. (2014): «El posicionamiento del TJUE y sus consecuencias acerca de las desigualdades de trato injustificadas en el ámbito del ISD», *Gaceta Fiscal*, n.º 346, pp. 94-112.
- ROZAS VALDÉS, J. A. (2014): «El TJUE declara contrario al Derecho comunitario el ISD español. Análisis de la STJUE de 3 de septiembre de 2014, Asunto C-127-12», *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 379, pp. 141-147.
- SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M. A. (1991): *La doble imposición internacional en materia de sucesiones y donaciones*, Comares, Granada.

- SANZ GÓMEZ, R. J. (2013): «Análisis técnico del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: La necesidad de reformarlo para preservarlo», en CUBERO TRUYO, A. (Director), *Evaluación del sistema tributario vigente. Propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos*, Aranzadi, Cizur Menor, pp. 331-409.
- SIMÓN ACOSTA, E. (2014): «Incompatibilidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con el ordenamiento comunitario», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 891, p. 3.
- TALLÓN TABOADA, J. M., NAVARRO MIR, P. (2014): «La discriminación de trato en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en función del territorio de residencia del sujeto pasivo desde la perspectiva constitucional y del Derecho europeo», *Quincena Fiscal*, n.º 10, pp. 83-116.
- UTANDE SAN JUAN, J. M. (2011): «Corresponsabilidad fiscal de las CC.AA y Derecho de la UE: Un difícil equilibrio», en ESCRIBANO LÓPEZ, F. et. al. (Coordinadores), *El impacto del Derecho de la UE en el poder tributario de las CCAA*, Aranzadi, Cizur Menor, pp. 47-83.
- VARONA ALABERN, J. E. (2014): «Razones constitucionales para la rehabilitación y la necesaria reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones», *Quincena Fiscal*, n.º 15-16, pp. 45-87.

Índice de participantes

Dra. Dña. Zulema Calderón Corredor:

Doctora en Humanidades y Ciencias Sociales y Licenciada en Derecho y en Ciencias Económicas y Empresariales, es Profesora Adjunta en la Universidad Francisco de Vitoria en diversos Grados, en los que imparte las asignaturas de Derecho Financiero y Tributario (parte general y especial), Sistema Fiscal, Fiscalidad Internacional y Teoría del Derecho. Es autora de publicaciones docentes y de artículos de investigación y colabora en proyectos de investigación del área de Derecho Financiero y Tributario que están relacionados con la familia, la filantropía, la Teoría del Estado y la Filosofía del Derecho. Actualmente es Directora del Departamento de Formación de la Universidad Francisco de Vitoria.

Dr. D. José Luis Cendejas Bueno:

Profesor Agregado de la Universidad Francisco de Vitoria e investigador de su Instituto de Investigaciones Económicas y Sociales. Doctor en CC. Económicas (Universidad Autónoma de Madrid, 2001), su trayectoria investigadora se ha centrado en el ciclo económico (teorías explicativas y modelización econométrica), concretamente, la relación entre ciclo y crecimiento, la convergencia real y nominal en el seno de la UME, aplicaciones a la historia económica, la elaboración de indicadores de actividad y sus interrelaciones sectoriales y regionales así como el mercado de trabajo.

Dra. Dña. Elena Ceniceros González:

Doctorada en Economía por la Universidad de Oviedo y diplomada en turismo por la UNED, es profesora colaboradora del Departamento de Economía Aplicada de la Universidad de Oviedo. Actualmente es Vicedecana de la Facultad de Comercio, Turismo y CC. Sociales Jovellanos de esa Universidad y miembro del equipo investigador del Sistema de Información Turística de Asturias (SITA). Completó su formación con una beca Erasmus en la Universidad escocesa de Strathclyde, estancias en el Instituto de Estudios Económicos de Varsovia y la Oficina Comercial de España en Toronto y la participación en la gestión en Asturias del Programa Ouverture de la Unión Europea.

Dr. D. Antonio Cubero Truyo:

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla desde 2011 (acreditado en mayo de 2010). Investigador principal de varios Proyectos de Investigación del Ministerio. Autor de numerosas publicaciones, ha dirigido seis tesis doctorales y ha ocupado una Cátedra en el Centro de Investigación y Docencia Económicas A.C. de México. En la actualidad es Director del Departamento de Derecho Financiero y Tributario, habiendo desempeñado con anterioridad otros puestos de gestión (Vicesecretario General, Vicedecano,...) y de evaluación (Presidente de la Comisión de Verificación de Programas de Doctorado de la ANECA).

D. Alfonso Fernández Carbajal:

Profesor del Departamento de Economía Aplicada de la Universidad de Oviedo, donde imparte –entre otras– las asignaturas Economía española y de la UE y Comercio exterior. Ha participado, además, como docente en diversos cursos organizados por el Instituto Asturiano de Administración Pública «Adolfo Posada» y publicado artículos en revistas tales como ICE, Revista de Economía o Estudios Territoriales. Sus áreas preferentes de investigación son economía del transporte marítimo, sistema y mercados financieros y economía y política de la vivienda.

Dra. Dña. Beatriz Grossi Sampedro:

Licenciada en Ciencias Económicas y Empresariales y doctora por la Universidad de Oviedo, ha trabajado en el ámbito de la Economía aplicada y la Educación. Actualmente es Profesora colaboradora en el Departamento de Economía de la Universidad de Oviedo y también profesora tutora de la UNED. Ha participado en distintos proyectos de innovación docente en la Universidad de Oviedo y ha publicado varios libros relacionados con su docencia. También ha presentado ponencias y comunicaciones en distintos congresos nacionales e internacionales. Desde el año 2015 es miembro del Proyecto Europeo Jean Monnet *Vivir Europa*.

Dra. Dña. Patricia Herrero de la Escosura:

Licenciada en Derecho con premio extraordinario por la Universidad de Oviedo, es catedrática de Escuela Universitaria y ha sido Vicedecana de la Facultad de Derecho de la Universidad de Oviedo y Secretaria del Centro Superior de Estudios Fiscales de Asturias. Tiene numerosas publicaciones resultado de su investigación y su docencia y ha participado en múltiples cursos, seminarios y congresos nacionales e internacionales, como docente y discente. Participa en varios proyectos europeos, siendo la coordinadora del I Congreso Internacional *Efectos de la integración europea en la aproximación económica y fiscal de los Estados miembros* y de los talleres del Proyecto Europeo Jean Monnet *Vivir Europa*.

Dr. D. José María Lago Montero:

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Salamanca, donde dirige el Departamento de Derecho Administrativo, Financiero y Procesal. Magistrado adscrito a la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León. Es autor de varios libros sobre sus líneas de investigación preferente –Hacienda autonómica y local, procedimientos administrativos tributarios, tasas y las garantías del crédito tributario–, como *Las liquidaciones cautelares en el Derecho Tributario Español*; *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*; *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*; *El Sistema de Financiación de las Comunidades Autónoma*; *Tasas portuarias*, y otros muchos.

Dr. D. David Ordóñez Solís:

Magistrado, doctor en Derecho y miembro del *Team Europe* de la Comisión Europea y de la Red de Expertos en Derecho de la Unión Europea del Consejo General del Poder Judicial. Ha sido asesor jurídico del Principado de Asturias en asuntos europeos, profesor universitario de Derecho europeo, ha desarrollado una importante actividad docente en institutos de postgrado y ha pronunciado conferencias por todo el mundo. Entre sus numerosas publicaciones se cuentan más de quince libros y más de cien artículos jurídico-doctrinales. Ha sido galardonado con varios premios de ensayo jurídico.

Dr. D. Philippe Marchessou:

Catedrático de Derecho público de la Facultad de Derecho y el Instituto de Ciencias Políticas de la Universidad de Estrasburgo (Francia) y abogado en ejercicio desde hace más de tres décadas. Es profesor invitado en varias universidades francesas (Dijon) y Bolonia Exterior y Urbino (Italia), Santiago de Compostela, Deusto, Bilbao, Sevilla, Valladolid (España) y Lieja (Bélgica). Ha sido responsable de la enseñanza del Derecho tributario en el Colegio de Europa de Brujas (Bruselas). Su investigación está especialmente dedicada a la jurisprudencia del TJUE en materia de tributaria, aunque ha escrito también libros sobre Derecho tributario general y sobre Procedimientos tributarios, además de numerosos artículos científicos.

Dr. D. Jesús Ramos Prieto:

Doctor en Derecho con premio extraordinario, es Profesor Titular de Universidad de Derecho Financiero y Tributario, acreditado a Catedrático, en la Universidad Pablo de Olavide de Sevilla, de cuyo Departamento de Derecho Público actualmente es Director. Ha sido Vicedecano de la Facultad de Derecho y Director General para el EEES en dicha Universidad. Autor de numerosas publicaciones y contribuciones a congresos, jornadas y seminarios nacionales e internacionales, es miembro de diversos proyectos de investigación, de la Escuela Europea de Estudios Tributarios Avanzados de Bolonia, de la Asociación Española de Asesores Fiscales y de la Asociación Española de Derecho Financiero.

Dña. Rebeca Sancho Tuero:

Licenciada en Derecho por la Universidad de Oviedo, Diplomada en Estudios Legales Ingleses por la *Cardiff University*, Máster en Derecho Europeo por la *Université Libre de Bruxelles*, trabaja en el Ayuntamiento de Gijón. Forma parte del Grupo Jean Monnet sobre Fiscalidad e Integración Europea de la Universidad de Oviedo, ha colaborado en proyectos de investigación coordinados por el *College of Europe* (Brujas) y en cursos organizados por la *University of Malta* en Malta y en Italia. Realizó varios *stages* en el Servicio Jurídico del Secretariado General del Consejo de la Unión Europea en Bruselas y en la Representación Permanente de la República Francesa.

Dra. Dña. Margarita Shivergueva:

Catedrática Jean Monnet *ad personam* de Integración Económica Europea, es también titular de una cátedra de Economía en el Departamento de Ciencias Políticas de la Nueva Universidad Búlgara de Sofía. Su actual campo de investigación incluye la gobernanza económica europea y global, así como el desarrollo en la eurozona. Especialista en economía búlgara e internacional, ha publicado libros y artículos, en distintas lenguas y en muy distintos países, sobre la unión económica y monetaria y las relaciones económicas de la Unión Europea, reformas estructurales, el euro, etc. Además, participa activamente en congresos y seminarios que examinan los aspectos de la integración europea desde un punto de vista multidisciplinar.



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union

ediuno



Universidad de Oviedo
Universidá d'Oviéu
University of Oviedo

ISBN 978-84-16343-42-3



9 788416 343423 >