

La integración jurídica de las normas tributarias internas, internacionales y europeas*

Gianluigi Bizioli¹

"Oggi che lo statalismo moderno è da tempo in crisi profonda, oggi che la dimensione economica sta prendendo il sopravvento su quella politica e che sempre più siamo chiamati a considerare un orizzonte globale e, insieme, virtuale; oggi che, come giuristi, stiamo contemplando (io con sincera soddisfazione) la erosione ogni giorno più squassante del massiccio sistema delle fonti edificato con pietra forte dai nostri padri ma simile ormai a un castello di sabbia; oggi noi dobbiamo prender coscienza che è giunta l'ora di un recupero per il diritto"

P. Grossi, *Società, diritto, Stato. Un recupero per il diritto*, Vol. 70, Per la storia del pensiero giuridico moderno, Milano, 2006, p. X--XI

Die Ermächtigung, supranationale Zuständigkeiten auszuüben, stammt allerdings von den Mitgliedstaaten einer solchen Einrichtung. Sie bleiben deshalb dauerhaft die Herren der Verträge. Die Quelle der Gemeinschaftsgewalt und der sie konstituierenden europäischen Verfassung im funktionellen Sinne sind die in ihren Staaten demokratisch verfassten Völker Europas.

BVerfG, 30 giugno 2009, Lissabon-Urteil

1. Premisa

La principal función de este trabajo es la de introducir un volumen monográfico dedicado a las fuentes del derecho tributario y a su

* Cómo citar este artículo: G. BIZIOLI, La integración jurídica de las normas tributarias internas, internacionales y europeas, *Estudios Tributarios Europeos*, núm. 1/2015, (ste.unibo.it), págs. 34-55.

¹ Gianluigi Bizioli, Catedrático de Derecho Tributario en la Universidad de Bergamo. El artículo ha sido traducido por Fernando Fernández Marín, Universidad de Almería, España.

interpretación. El objetivo principal que se propone con este artículo es, por tanto, el de ofrecer una de las posibles lecturas del tema, antes que una sistemática reconstrucción de las distintas teorías que la doctrina ha propuesto y continúa proponiendo.

Para ello, el primer paso a realizar es desvelar la perspectiva que se trata de adoptar y, esta tarea, es más bien fácil porque razones de coherencia imponen la adopción de la misma perspectiva investigadora desarrollada en un trabajo monográfico precedente². Se trata, por tanto, de reconstruir la sistematización de las fuentes del derecho y de las relaciones entre ordenamientos jurídicos en términos de «integración jurídica», según los múltiples significados que se darán *infra*.

El paso siguiente consiste en la presentación del método de indagación. También en este caso, la elección ha estado facilitada por la “*occasio*” de este trabajo. El método más eficaz para demostrar que la teoría de la integración jurídica y el instrumento de lectura más adecuado para la actual variedad y pluralidad de fuentes del derecho y de ordenamientos jurídicos es el histórico. En este sentido, simplificando mucho, el tratamiento se subdividirá en tres períodos diversos, convencionalmente determinados, a los que corresponden otros tantos modelos teóricos.

Por último, la estructura de la investigación. A la descripción de la evolución histórica seguirá la presentación del “caso tributario” o, mejor, de los “casos tributarios”. De hecho, en forma casuística, serán presentados una serie de situaciones en las que se refleja con toda su evidencia la validez la heurística de la integración jurídica.

2. La soberanía de la ley

El tema de las fuentes del derecho está estrechamente conectado a la concepción del Estado y de su soberanía. En la propia sistematización de la *Staatslehre*, desde la voluntad del Estado, manifestación de la soberanía, derivaba la validez de la ley, entendida como sinónimo de derecho³. En este

²*Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008.

³Una de las más claras expresiones de esta doctrina se encuentra en G. JELLINEK, *Die Lehre von den Staatenverbindungen*, Berlin, 1882, p. 16 ss.: “*Was bis jetzt nur trotz der*

sentido, el Estado se erigía como autoridad superior a cualquier otra institución presente en un territorio dado, asumiendo la función de dirección y de unidad respecto a todas las otras instituciones políticas presentes. La legitimación de esta soberanía absoluta se encontraba en la perfecta identificación entre la sociedad civil y Estado, producto del triunfo decimonónico de la burguesía (liberal).

Las consecuencias de este proceso, como ha sido agudamente evidenciado⁴, son dobles. Por un lado, ello conduce a la absolutización/exclusividad del ordenamiento jurídico estatal respecto de las otras expresiones institucionales internas (absolutización/exclusividad del ordenamiento "en sí") y, por el otro lado, a la relativización/exclusividad del ordenamiento jurídico estatal en relación con los otros ordenamientos jurídicos estatales. Desde el plano de las fuentes del derecho "internas"⁵, es decir de aquellas previstas por el ordenamiento jurídico estatal, se asiste a la afirmación del monopolio absoluto por parte del Estado, expresado a través de la Ley⁶. El Estado se convierte, de este modo, en la única autoridad pública titular, entre las otras, de la exclusiva potestad de producción del derecho (a través de la ley), quitando cualquier rol a las otras instituciones diversas y reduciendo el papel del jurista a mero ejecutor de la voluntad legislativa.

Souveränität und gegen die Souveränität behauptet werden konnte, kann nur durch die Souveränität erklärt werden" (p. 36).

⁴Por F. MODUGNO, *Pluralità degli ordinamenti*, in Enciclopedia del Diritto, Vol. XXXIV, Milano, 1985, p. 1 (p. 2 ss.).

⁵La referencia debe entenderse, obviamente, al concepto formal de fuente, como acto autorizado a producir normas jurídicas. Así, V. CRISAFULLI, *Lezioni di diritto costituzionale*, Vol. I, Padova, 1970, p. 44 ss. La doctrina constitucionalista reconoce la existencia también de un concepto material de fuente, concretado en cada acto que produce *efectivamente* normas jurídicas. Sobre este punto, cfr. también R. GUASTINI, *Le fonti del diritto. Fondamenti teorici*, Milano, 2010, p. 45 ss., en *Trattato di diritto civile e commerciale*.

⁶El fenómeno ha sido cultivado por los historiadores del derecho: "el pasaje jurídico de entonces se presentaba bastante restringido. El Estado se proponía como el productor necesario del derecho, el único ente capaz de conferir a una regla social el carisma de lo jurídico. El derecho se reducía por tanto a leyes, es decir en manifestación de la voluntad suprema del Estado, y se constriñó el sistema de las fuentes en una rígida pirámide jerárquica que quitaba vigor a las manifestaciones de grado inferior" (así, P. GROSSI, *Società, diritto, Stato*, Vol. 70, *Per la storia del pensiero giuridico moderno*, Milano, 2006, p. 239). El mismo Autor prosigue con un juicio: "*en este clima jurídico proto-moderno no hay mucho espacio para los juristas, sean teóricos o prácticos. Es el tiempo de la mitificación legislativa, de la "legolatria" (culto a la ley) más fuerte, en la que el único sujeto legitimado a expresar una voluntad y a tener un rol no sólo activo sino incluso monopolístico es el legislador. Al culto a la ley no puede sino acompañarse por cada jurista dotrinario o empírico la dimensión pasiva humilde servil que suele condensarse en la exégesis, un término no por casualidad tomado a préstamo por los teólogos y bien elocuente de la necesaria pasividad del intérprete frente a un texto considerado sagrado" (p.239-240).*

De manera diversa, sobre el plano de las relaciones entre los ordenamientos jurídicos “soberanos”, la afirmación del absolutismo estatal se traduce, por un lado, en la admisión de su *relatividad*, ya que impone el reconocimiento de la realidad de otros ordenamientos y, por otro lado, en la independencia (y en la sustancial impermeabilidad) del ordenamiento jurídico estatal bien en relación con los otros ordenamientos estatales bien en relación con aquél internacional (o supraestatal).

En síntesis, en virtud del concepto de soberanía, el Estado y su ordenamiento jurídico formaban universos normativos autónomos⁷.

Retornando a las relaciones entre el ordenamiento estatal y el internacional (o supraestatal), este planteamiento teórico conducía, inevitablemente, a encontrar el fundamento (y, por tanto, la validez y eficacia) del derecho internacional (o supraestatal) en la autolimitación por parte del propio Estado. En este sentido, “la decisión última sobre su existencia [del derecho internacional] compete a las colectividades, por las cuales aquél debe valer, es decir a los Estados. Si estos reconocen el derecho internacional como obligatorio para ellos mismos, surge así, en razón de la naturaleza psicológica de cada derecho, la base segura para su existencia”⁸. El derecho internacional, según esta concepción, encuentra por tanto su origen en la soberanía estatal y, más precisamente, en la autolimitación de la voluntad del Estado que consiente la regulación de las relaciones de las relaciones entre los diversos ordenamientos estatales⁹. Las consecuencias son evidentes. Las fuentes “externas” asumen relevancia en el interior del ordenamiento estatal sólo si “son recepcionadas” o “transformadas” por un específico acto jurídico estatal.

Sin embargo, el perfil más interesante se refiere a las consecuencias desde la perspectiva de la teoría de las fuentes. Este modo de entender el

⁷La expresiones de A. VON BOGDANDY, *Common principles for a plurality of orders: A study on public authority in the European legal area*, in *International Journal of Constitutional Law*, 2014, p. 980 (p. 984).

⁸ G. JELLINEK, *Allgemeine Staatslehre*, Berlin, 1900, citado nella traduzione italiana *La dottrina generale dello Stato. I. Studi introduttivi – Dottrina generale sociale dello Stato*, Milano, 1921, p. 669.

⁹Como se sabe, lo descrito no es sólo la reconstrucción teórica de las doctrina dualistas ni la sola reconstrucción teórica de las relaciones entre ordenamientos afirmada en el siglo XX.

Para una exposición sintética, véase BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, cit., p. 2 ss.

fenómeno jurídico, de hecho, presupone una neta separación entre fuente y norma jurídica, o entre fuente en sentido formal y sustancial, y la prevalencia de la primera sobre la segunda.

3. La soberanía de la Constitución

El proceso constituyente que resulta de la Segunda Guerra Mundial produce la *transformación* de este concepto de soberanía, pero no su *superación* integral.

En primer lugar, la soberanía se reconduce al cauce del derecho, como forma de manifestación de la autoridad pública íntegramente regulada por la Constitución¹⁰. La autoridad pública, en otras palabras, encuentra su propio fundamento y sus propios límites en la Constitución; es a lo más la legitimación de tal autoridad que pertenece a los fenómenos del mundo real y, más precisamente, en el pueblo.

En segundo lugar, la Constitución sanciona el fin del monopolio de la ley. Ella misma se yergue en fuentesuper-primaria, fundamento y límite de todas las fuentes del derecho pero, sobre todo, reconoce el pluralismo institucional que connota cada organización social. A través de tal reconocimiento, la Constitución no hace sino admitir la multiplicidad de las autoridades (o instituciones) en grado de producir derecho (en sentido formal y sustancial). Dicho en otros términos, la Constitución toma nota del pluralismo social e institucional que había puesto en crisis, desde finales del siglo XIX, el Estado liberal y reconoce el pluralismo jurídico "interno" de la organización estatal.

Desde la vertiente "externa", la Constitución se abre al fenómeno internacional, reconociendo las normas generales. Sin embargo, tal apertura permanece siempre condicionada por la prioridad y por la prevalencia de la soberanía estatal, que se manifiesta a través de la llamada teoría de los "contralímites". Por último, en la sentencia de 22 de octubre de 2014, n.238, el Tribunal Constitucional afirma que "los principios fundamentales del ordenamiento constitucional y los derechos inalienables

¹⁰Quiero recordar que uno de los conceptos de soberanía desarrollados por G. Jellinek pertenecía al mundo "real" y debían entenderse como voluntad del Estado entendido en sentido objetivado y antropomorfo. G. JELLINEK, *Allegemeine Staatslehre*, cit., p. 71-72.

de la persona [constituyen] un «límite al ingreso [...] de las normas internacionales generalmente reconocidas a las cuales el ordenamiento jurídico italiano se atiene según el art. 10, apartado primero de la Constitución» (...) y [operan] como “contralímites” al ingreso de las normas de la Unión Europea (...), más que como límites al ingreso de las normas de ejecución de los Acuerdos de Letrán y del Concordato Lateranense (...). Ellos representan, en otros términos, los elementos identificativos e irrenunciables del ordenamiento constitucional, por eso mismo también sustraídos de la revisión constitucional” (punto 3.2.). Aunque, el Tribunal se refiera a los diversos límites con términos diferentes, ellos, como emerge textualmente del citado extracto, parecen la manifestación de una única exigencia imprescindible y encuentran fundamento en la exigencia de proteger la identidad constitucional del ordenamiento¹¹. En este sentido, la soberanía, aunque reconducida al cauce del derecho (constitucional), continua a ejercitar una función fundamental de mampara al ingreso del derecho internacional (y/o supraestatal). Función que encuentra justificación en la precedencia y prevalencia del “soberano estatal” respecto a las otras instituciones.

Para ser exhaustivo, es oportuno señalar que esta interpretación no es exclusiva del Tribunal Constitucional Italiano, sino que también se comparte por el *Bundesverfassungsgericht* alemán desde 1974¹² y ha sido ulteriormente desarrollada en los famosos asuntos *Maastricht-Urteil* e *Lissabon-Urteil*. En esta última sentencia, el Tribunal Constitucional Alemán ha afirmado que “[d]as Grundgesetz ermächtigt die für Deutschland handelnden Organe nicht, durch einen Eintritt in einen Bundesstaat das Selbstbestimmungsrecht des Deutschen Volkes in Gestalt der völkerrechtlichen Souveränität Deutschlands aufzugeben. Dieser Schritt ist wegen der mit ihm verbundenen unwiderruflichen Souveränitätsübertragung auf ein neues Legitimationssubjekt allein dem unmittelbar erklärten Willen des Deutschen Volkes vorbehalten”.

Desde la perspectiva de las fuentes, nada cambia respecto de cuanto se ha

¹¹En estos términos, M. BRANCA, *Il punto sui “controlimiti”*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 2014, p. 3899.

¹²*Bundesverfassungsgericht*, sentenza 29 maggio 1974, *Solange I* (BVerGE 37, 271 ss.).

observado en el párrafo precedente. Los diversos ordenamientos jurídicos –estatal, internacional y europeo- aparecen separados y, por tanto, separadas están las fuentes constitutivas y derivadas, y su eficacia en el ordenamiento estatal está condicionada por el expreso reconocimiento, en el sentido de ejecución o adaptación, por parte de este último.

4. La soberanía de los principios

El desarrollo jurídico europeo de la postguerra no sólo ha producido el nacimiento de las constituciones moderna, sino el surgimiento de procesos de integración (económica) y el reconocimiento, a nivel supraestatal, de los derechos y de las libertades fundamentales del hombre. Aunque reconducidos, al menos en origen, en el ámbito de las tradicionales explicaciones de las relaciones entre ordenamiento estatal e internacional, estos fenómenos han asumido progresivamente una autónoma y original relevancia (jurídica) hasta producir una *ruptura*, en el sentido de *revolución*, en la evolución del pensamiento jurídico¹³.

Las primeras escaramuzas de este cambio se encuentran en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia europeo. En la sentencia *van Gend&Loos*, el juez califica la experiencia comunitaria como “ordenamiento de nuevo género en el campo del derecho internacional, a favor del cual los Estados han renunciado, si bien en sectores limitados, a sus poderes soberanos, ordenamiento que reconoce como sujetos no sólo a los Estados miembros sino también a sus ciudadanos”¹⁴. En este extracto están presentes, *in nuce*, los elementos de la revolución jurídica: el ordenamiento comunitario representa un *tertiumgenus* que no puede ser reconducido ni al ámbito de las experiencias nacionales ni en la internacional; la soberanía estatal ha sufrido, por efecto de la adhesión al proyecto jurídico europeo,

¹³La expresión debe ser entendida en la “convicción que (...) el derecho, en su esencia, fisiológicamente, es expresión fiel de una civilización” (P. GROSSI, *Pensierogiuridico (Appunto per una voce enciclopedica)*, Vol. XVII, Quaderni fiorentini per la storia del pensiero giuridico moderno, Milano, 1988, p. 263 (p.264). El autor continúa observando que “Occidente ha tenido el privilegio singular de haber construido la propia civilización como derecho; la suya es ante todo una civilización jurídica, en el sentido que un rol decisivo en su arquitectura proyectada corresponde al derecho”

¹⁴Tribunal de Justicia, sentencia de 5 de febrero de 1963, causa 26/62, NV AlgemaneTransport- en ExpeditieOnderneming van Gend&Loos contra la Administración fiscal holandesa., p.3.

una *diminuito*, que le ha hecho disminuir su carácter absoluto.

Por otro lado, una parte de la doctrina y sentencias aisladas del Tribunal Constitucional empiezan a reconocer la prevalencia del alcance axiológico de los convenios internacionales en materia de derechos y libertades fundamentales del hombre sobre la noción de fuente formal y sobre la jerarquía de las fuentes del derecho. En la sentencia de 19 de enero de 1993, n. 10, el juez constitucional ha utilizado algunas disposiciones del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales de 1950 (CEDH) y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 1966, ambas con eficacia en Italia, para clarificar el significado del fundamental derecho de defensa contenido en el art. 24.2 de la Constitución. Refiriéndose al derecho del imputado a ser detalladamente informado en la lengua por el conocida, el Tribunal ha afirmado que “aunque se trata de un derecho cuya garantía, aun cuando ha sido explicitada por actos que tienen rango de ley ordinaria [los acuerdos internacionales arriba citados], expresa un contenido de valor implícito en el reconocimiento constitucional, a favor de cada hombre (ciudadano o extranjero), del derecho inviolable a la defensa (art. 24, 2 de la Constitución), lo que supone que en razón de la naturaleza de este último como principio fundamental, en el sentido del art 2 de la Constitución, el juez se somete al límite interpretativo de conferir a las normas, que contienen las garantías de los derechos de la defensa en orden a la exacta comprensión de la acusación, un significado expansivo, dirigido a hacer concreto y efectivo , en los límites de lo posible, el más arriba indicado derecho del imputado” (punto 3).

Así, la consolidación de estas tendencias jurisprudenciales produce la floración de tentativas de comprensión del nuevo curso del pensamiento jurídico. Excluyendo el empleo de los modelos tradicionales de la explicación de la mutación¹⁵, la reacción de los juristas se apoya en la revalorización del derecho como hecho social y, por tanto, sobre la revalorización del pluralismo jurídico no sólo en el interior de los ordenamientos estatales,

¹⁵Limitadamente al ámbito tributario, tentativas en esta dirección están aquellas intentadas, entre otros por L. FERLAZZO NATOLI, *Rapporto tra ordinamento comunitario ed interno nel diritto tributario: dalla teoria dualista a quella monista?*, p. 323, in L. PERRONE e C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli-Roma, 2006.

sino como elemento basilar del orden jurídico en su conjunto.

El más convincente de estas tentativas es el que asume que la relación entre los diversos ordenamientos jurídicos puede ser comprendida en términos de "integración jurídica" y, más específicamente, por la experiencia histórica y cultural del continente europeo, en términos de "integración (jurídica) europea".

Se debe excluir, ante todo, que la expresión tenga alguna proximidad con la reconstrucción dada por R. Smend, quien empleaba el término integración para describir un proceso socio-económico, el de construcción del Estado a través de la progresiva asimilación de la sociedad civil¹⁶.

Más bien, en las primeras tentativas de sistematización, la integración ha sido descrita como "*the establishment of a common interest between two or more States in an essential area, such as security or economic affairs, and it is brought into being by the organization of inter-State relations on the basis of an attitude of solidarity in such a way that the safeguarding of the over-all interests prevails over motives drawn from the defence of national interest*"¹⁷. En esta primera tentativa, por tanto, se reconoce la naturaleza profundamente diferente de la relación entre ordenamientos estatales y ordenamiento europeo respecto de la existente con el ordenamiento internacional porque al basarse sobre el valor de la solidaridad entre los Estados Miembros y sobre la prevalencia de un interés común europeo respecto de los nacionales. No más, en este sentido, la composición de los conflictos estatales a través de reglas comunes, sino la enucleación y la regulación de un "otro" interés, diferente, de la suma de los intereses estatales. *In nuce*, en esta reconstrucción se encuentran todos los elementos característicos del nuevo "pensamiento jurídico" europeo.

La completa teorización del fenómeno europeo como proceso de integración jurídica es obra de la doctrina alemana (que, aunque investida por la onda del positivismo jurídico, no ha abandonado nunca la gran tradición jurídica medieval y postmedieval). Transfiriendo la conocida concepción de J. Monnet, Ipsen describe a las Comunidades Europeas como

¹⁶ R. SMEND, *Verfassung und Verfassungsrecht*, Berlin, 1928.

¹⁷ Así, P. PESCATORE, *International Law and Community Law - A Comparative Analysis*, in *Common Market Law Review*, 1970, p. 167 (p. 169).

“*ZweckverbändefunktionellerIntegration*” de los ordenamientos estatales¹⁸, acogiendo dos de los elementos basilares de la experiencia jurídica (y social y económica) europea. En primer lugar, que la integración (jurídica) europea es un proceso y, por tanto, un continuo devenir de actos y actividades dirigidas a un determinado objetivo. Por otro lado, que la experiencia europea se traduce en una integración funcional dirigida a realizare un interés (o una serie de intereses) común/comunes a los Estados Miembros.

En este punto de la reconstrucción, faltan por analizar (no menos de) dos cuestiones, indispensables para comprender plenamente el significado de la integración jurídica. La referencia es, en primer lugar, al objeto de la integración; en segundo lugar, a la relevancia también internacional (y no exclusivamente europea) del fenómeno.

De integración jurídica se puede hablar haciendo referencia bien a las normas y a los ordenamientos jurídicos, bien a las instituciones¹⁹. Con referencia a la primera acepción, la integración jurídica debe entenderse como el proceso de unificación de dos o más ordenamientos jurídicos. Se trata de un proceso que provoca, constantemente, un continuo desorden y una tendencia hacia un nuevo orden jurídico integrado, producido por la interacción y por la recepción de principios y normas pertenecientes a sistemas jurídicos diferentes. En suma, se trata de un proceso “multidireccional”: el derecho europeo se integra en el derecho estatal, pero también este último se integra en el de la Unión Europea. Ambos ordenamientos jurídicos están, a su vez, abiertos a la recepción de derechos y principios internacionales relativos a la protección de los derechos del hombre. El recorrido descendente del derecho europeo es ampliamente testimoniado por la elaboración de los caracteres de la “prevalencia/primacía” y de la “eficacia directa” de las normas europeas; por otro lado, el proceso ascendente ha sido reconocido por el juez europeo como función de cierre de las lagunas más evidentes de este ordenamiento y como reacción a la jurisprudencia de los años 70 de los Tribunales

¹⁸ H.P. IPSEN, *Europäisches Gemeinschaftsrecht*, Tübingen, 1972, p. 196.

¹⁹La distinción ha sido explicada por G. ITZCOVICH, *Integrazione giuridica. Un'analisi concettuale*, in *Diritto Pubblico*, 2005, p. 749 (p. 759 ss.).

Constitucionales Italiano y Alemán²⁰.

En la segunda acepción, la integración se refiere a las instituciones pertenecientes a ordenamientos diferentes, "que colaboran en la realización de una legalidad común"²¹. Las instituciones de las Comunidades Europeas primero, y de la Unión Europea, después, ha producido un dispositivo integrado dirigido a la aplicación del derecho europeo, bien en relación con la función jurisdiccional bien la administrativa. La creación más original del ordenamiento europeo es probablemente la estructura judicial integrada "Tribunal de Justicia-jueces nacionales" que coopera diariamente en la interpretación y aplicación del derecho europeo²². En este sentido, como ha sido agudamente observado, "la persecución del objetivo de (...) un único ordenamiento jurídico integrado (...) ha pasado sea a través de la creación de un *sistema judicial* europeo integrado –un circuito institucional Tribunal de Justicia-jueces nacionales: un aspecto de la integración política- sea a través de la creación de una comunidad de juristas europeos –un léxico común, principios comunes, confianza recíproca: un aspecto de la integración socio-cultural"²³.

La doctrina internacionalista, a partir de la mitad de los años 70, ha iniciado a individualizar y describir un peculiar fenómeno normativo, etiquetado y conocido con el nombre de "*softlaw*"²⁴. Con tal expresión no se individualiza un conjunto homogéneo de actos ni tampoco de sujetos (o instituciones)

²⁰La integración del derecho estatal ha sido afirmada por el Tribunal de Justicia, sentencia de 17 de diciembre de 1970, causa 11/70, *InternationaleHandelsgesellschaft mbH v Einfuhr- undVorratsstelle für Getreide und Futtermittel*, in Racc. P. 1125: "la tutela de los derechos fundamentales constituye de hecho parte integrante de los principios jurídicos generales cuya observancia garantiza el Tribunal de Justicia" (punto 4). La del derecho internacional, Tribunal de Justicia, sentencia de 14 de mayo de 1974, causa 4/73, *J.Nold, Kohlen- und Baustoffgroßhandlung v Commissione delle Comunità europee*, en Racc. p. 985: "los tratados internacionales relativos a la tutela de los derechos del hombre, al que los Estados miembros han cooperado o se han adherido pueden suministrar elementos de los es necesario tener en cuenta en el ámbito del derecho comunitario" (punto 13). Para ulteriores referencias, véase a G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, cit., p. 67 ss.

²¹ G. ITZCOVICH, *Integrazione giuridica. Un'analisi concettuale*, cit., p. 751.

²² La dottrina, sul punto, è sterminata. Per un'analisi che si avvicina a quella effettuata in queste pagine, cfr. A.M. SLAUGHTER, A. Stone SWEET e J.H.H. WEILER, *The European Court and National Courts*, Oxford, 1998, p. 227 ss.

²³ G. ITZCOVICH, *Integrazione giuridica. Un'analisi concettuale*, cit., p. 774.

²⁴La mejor traducción italiana es la de actos "cuasi-jurídicos" (A. TANZI, *Introduzione al diritto internazionale contemporaneo*, Padova, 2003, p. 169. Riferisce M. DISTEFANO, *Origini e funzioni del soft law in diritto internazionale*, in *Lavoro e Diritto*, 2003, p. 17 (p. 18), que la expresión ha sido acuñada, en una serie de intervenciones orales por Lord A.D. McNair hacia el final de los años 60.

que participan en la formación de los mismos y que se adhieren. Al contrario, la expresión tiene un alcance exclusivamente descriptiva dirigida a individualizar un conjunto de actos, que contienen normas de conducta o de comportamiento, privados de efectos jurídicos vinculantes aunque, de todas formas, productivos de determinados efectos prácticos²⁵. En este sentido, se trata de una definición sustancialmente negativa, que comprende todos los actos y reglas que no producen efectos jurídicos vinculantes, pero que, sin embargo son útiles para la reconstrucción de las normas internacionales consuetudinarias, para la preparación de la base jurídica de los tratados internacionales o para la interpretación o integración de las normas internacionales. Los actos y las reglas parecen puestas en común, desde el plano funcional, por la instrumentalidad/accesoriedad respecto de los actos jurídicamente vinculantes.

Desde esta premisa, parece más bien evidente que el proceso de integración jurídica afecta también al *softlaw*, sea sobre el plano normativo, sea respecto del institucional. El primer desarrollo es intuitivo: el *softlaw* difiere del *hardlaw* en razón de los efectos (no vinculantes), no por la naturaleza y la estructura de las normas que lo integran. Respecto al perfil institucional, diversamente, a través del *softlaw* se manifiesta, en la manera más concreta posible, la socialización del derecho, entendido como formación de reglas jurídicas en modo amplio, partiendo de los sujetos que integran la sociedad civil. Desde esta perspectiva, se trata de un instrumento extremadamente flexible, en grado de implicar a los actores institucionalmente representantes para la producción del derecho pero, además, los sujetos (privados) a los que el derecho se dirige.

Por último, se debe destacar que tal fenómeno se refiere al derecho internacional, donde el *softlaw* ha nacido y se ha desarrollado, pero también de un modo significativo al derecho de la UE. En el ámbito del derecho internacional uno de los ejemplos más conocidos es la Declaración Universal de los Derechos del Hombre de 1948 que ha constituido la base de los sucesivos tratados internacionales de la ONU en materia de derecho del

²⁵Para una introducción al *soft law*, véase a M. DISTEFANO, *Origini e funzioni del softlaw in diritto internazionale*, cit., p. 20 ss. y, en materia tributaria a H. GRIBNAU, *Improving the Legitimacy of Soft Law in EU TaxLaw*, in *Intertax*, 2007, p. 30 (p. 33).

hombre. Restringiendo la mirada a la materia tributaria, el Modelo de Convenio contra la doble imposición y su relativo Comentario elaborado por la OCDE en 1963. En el ámbito del ordenamiento de la UE, desde hace tiempo la doctrina está indagando la relación entre recomendaciones, comunicaciones y códigos de conducta y la evolución de la coordinación de la materia tributaria²⁶. En este caso, el *softlaw* se convierte en el instrumento que permite de burlar la regla de la unanimidad para la armonización del sector tributario.

Queriendo extraer conclusiones, y buscando una expresión sintética que describa eficazmente el fenómeno, se debe recurrir de nuevo al léxico jurídico alemán: la integración jurídica europea ha producido una *Rechtsgemeinschaft*²⁷. Tal "comunidad de derecho" se caracteriza por un ordenamiento integrado con el de los Estados Miembros pero, también, por un circuito institucional integrado, fuente de la legalidad común.

Como se ha ya anticipado, el proceso de integración afecta también a las normas internacionales. En este caso, sin embargo, se trata de un fenómeno cuantitativamente diverso respecto del proceso de integración europeo. La integración jurídica de las normas internacionales se refiere, de hecho, exclusivamente a los derechos y a las libertades fundamentales del individuo reconocidas por los tratados internacionales, o sea se refiere a las normas dotadas de una relevancia significativa axiológica en el panorama del derecho internacional²⁸. En el contexto europeo, la referencia al CEDH resulta obligada, su adopción implica un patrimonio cultural y jurídico en gran parte común a los Estados contratantes²⁹.

²⁶Para profundizar, véase G. MELIS, *Coordinamen tofiscale nell'Unione europea*, in Enciclopedia del Diritto, Annali, I, Milano 2007, p. 394 (p. 407 ss.) e H. GRIBNAU, *Improving the Legitimacy of SoftLaw in EU Tax Law*, p. 30 ss.

²⁷La expresión ha sido acogida también por el Tribunal d Justicia en sentencia de 23 de abril de 1968, causa 294/83, *Partido ecologista "los Verdes" v Parlamento europeo*, en Racc. P. 1339, punto 23.

²⁸ También en este tema la doctrina es muy amplia. Una primera introducción a la cuestión se encuentra en I. PERNICE, *Multilevel Constitutionalism and the Treaty of Amsterdam: European Constitution-Making Revisited?*, in *Common Market Law Review*, 1999, p. 703 e A. RUGGERI, *Metodi e dottrinedeicostituzionalistiedorientamentidellagiurisprudenzacostituzionale in tema di fonti e della loro composizione in sistema*, in *Diritto e Società*, 2000, p. 141.

²⁹Sabemos que la jurisprudencia constitucional italiana esta ordenada sobre posiciones formalísticas y no acoge esta sistematización. A partir de las sentencias de 24 de octubre de 2007, n. 348 y 349, por primera vez se afrontan la interpretación del art. 117,1 de la Constitución, las normas CEDH son calificadas como "normas interpuestas", dotadas de la fuerza de producir la inconstitucionalidad de normas primarias contrarias. En el punto 3.3 de

Se trata, sin embargo, de un fenómeno cualitativamente similar a el proceso de integración europeo porque, además de la integración normativa, implica también un sistema institucional integrado. De nuevo, en el caso de la CEDH, el papel desarrollado por el TEDH es esencial y determinante para la creación de un pensamiento jurídico común.

Esta primera parte no requiere particulares conclusiones, ya tratadas en el curso de la exposición. Sin embargo, un punto merece ser rescatado, el relativo a la transformación del concepto de soberanía. No existe ninguna duda que el concepto haya pasado indemne los sucesos históricos que, a partir del siglo XVII, momento de la inicial teorización, lo han conducido hasta la actual globalización económica y financiera. No existe ninguna duda, sin embargo, que el concepto haya sufrido profundas mutaciones de su propio significado, pasando de la simbiosis con el poder, entendido como supremacía, del Estado-sujeto a la supremacía axiológica, dentro del ordenamiento, de los principios fundamentales sobre los que se apoya. Se trata de un largo recorrido histórico más de 150 años que indica la definitiva decadencia de "soberano" para afirmar la ascensión de los valores comunes a una comunidad estatal, europea e internacional.

5. El caso fiscal

5.1 El principio de igualdad tributaria

En materia tributaria, el ejemplo más significativo del proceso de integración de los principios es aquél de la igualdad.

En términos generales, la igualdad representa uno de los valores basilares de los sistemas jurídicos contemporáneos (al menos del continente europeo)³⁰ y su carga axiológica deriva directamente de la revolución

la sentencia n.348 el Tribunal afirma que "la distinción entre las normas CEDH y las normas comunitarias debe ser confirmadas en el presente procedimiento en los términos establecidos por la anterior jurisprudencia de este Tribunal, en el sentido que las primeras, aun revistiendo gran relevancia en cuanto que tutelan y valorizan los derechos y las libertades fundamentales de las personas, son asimismo normas internacionales pacticias, que obligan al Estado, pero no producen efectos directos sobre el ordenamiento interno, para afirmar la competencia de los jueces nacionales y darles aplicación en las controversias a ellos sometidas, no aplicando al mismo tiempo las normas internas eventualmente contrarias".

³⁰En términos ejemplificativos, art. 1 de la *Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen* (rescatada por la Constitución francesa vigente); art. 3 de la *Grundgesetz*; art. 3 de la Constitución italiana y art. 14 de la *Constitución española*.

francesa, señalando la definitiva ruptura con el *ancien régime*.

Ni el ordenamiento de la Unión Europea ni el CEDH prevén, al menos formalmente, un principio general de igualdad. Ambos, en cambio, prevén un principio de no discriminación limitado, en el caso de la UE, a la nacionalidad y al sexo, al menos hasta la adopción de la Carta de los derechos fundamentales de la UE³¹. Sin embargo, la evolución jurisprudencial ha mostrado la progresiva construcción de un verdadero y propio principio de igualdad como fundamento del orden jurídico europeo, extendido también fuera de la materia económica. La positivización formal ha llegado con el art.20 de la Carta de los derechos fundamentales de la UE.

Limitando la atención al ordenamiento de la UE y a los solos perfiles económicos, es posible reconducir la disciplina del mercado interno dictada por los tratados al valor común de la igualdad³². Esta afirmación requiere cualquier precisión ulterior.

No se puede sostener que la disciplina del mercado interno se apoye exclusivamente sobre el principio de igualdad. Al margen de la materia tributaria, o sea en materia tributaria en el ámbito de la libertad de circulación de mercancías, el mercado interno garantiza y tutela no sólo el tratamiento igual, sino también la libre circulación en sentido propio³³. Sin embargo, en materia tributaria, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resuelve cada cuestión de compatibilidad entre los sistemas tributarios estatales y el mercado interno en términos del tratamiento igual entre situaciones transfronterizas y situaciones puramente internas. En este sentido, las libertades fundamentales y la prohibición de ayudas de Estado asumen, en primer lugar, la forma tripartita del clásico juicio de igualdad – supuesto de hecho concreto, *tertium comparationis* y disciplina positiva – pero, también, la forma del juicio de proporcionalidad (o de razonabilidad,

³¹Para profundizar véase G. BIZIOLI, *Il principio di non discriminazione*, p. 191 ss., in A. DI PIETRO e T. TASSANI, *I principi europei del diritto tributario*, Padova, 2013.

³²Véase G. BIZIOLI, *Il principio di non discriminazione*, cit., p. 197 ss.

³³La distinción está elaborada por M. LEHNER, *Limitation of the national power of taxation by the fundamental freedoms and non-discrimination clauses of the EC Treaty*, in *EC Tax Review*, 2000, p. 5 (p. 7 ss.) y por E. REIMER, *Die Auswirkungen der Grundfreiheiten auf das Ertragsteuerrecht der Bundesrepublik Deutschland – Eine Bestandsaufnahme* –, p. 39 (p. 58-59), en M. Lehner (Hrsg.), *Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten*, München, 2000).

según la definición italiana) entre la regulación tributaria estatal y el objetivo (o el interés europeo o estatal) perseguido.

Como se sabe, la jurisprudencia europea sobre este punto es amplia. En el ámbito de las libertades fundamentales, la igualdad de tratamiento se mide a través de la prohibición de discriminación y de restricción, respectivamente en el Estado de la fuente del rendimiento (o del patrimonio) y en el Estado de residencia del poseedor del rendimiento (o del patrimonio)³⁴. En relación con la noción de prohibición de ayudas de Estado, adquiere un papel central el concepto de "selectividad", en las formas materiales y regionales. En particular, la aplicación de la primera a las disposiciones tributarias implica la confrontación entre la normativa estatal "beneficiosa" y la calificada como "ordinaria"³⁵. De la comparación de las dos normativas deriva la incompatibilidad de la normativa estatal "beneficiosa"³⁶, salvo que pueda satisfacer y sea proporcional a un interés europeo.

En este sentido, la interpretación del art. 3 de la Constitución italiana (pero, al mismo resultado se debe llegar por los otros principios de igualdad contenidos en otras Cartas constitucionales europeas) debe ser tal para prohibir cualquier discriminación fundada sobre la residencia del sujeto o

³⁴ Una tentativa de reconstrucción sistemática de la tumultuosa evolución de la jurisprudencia tributaria en materia de libertad fundamentales véase en C. Sacchetto, *Le libertà fondamentali ed i sistemi fiscali nazionali attraverso la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE in materia di imposte dirette*, p. 43 ss., en *La normativa tributaria nella giurisprudenza delle Corti e nella nuova legislatura. Atti del Convegno "Gli ottanta anni di Diritto e Pratica Tributaria"* (Genova 9-10 febbraio 2007), coordinati da V. Uckmar, Padova, 2007; F.A. GARCÍA PRATS, *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Madrid, 1998; M. ISENBAERT, *EC law and the sovereignty of the member states in direct taxation*, Amsterdam, 2010.

³⁵ Sobre esta cuestión, véase C. MICHEAU, *State Aid, Subsidy and Tax Incentives under EU and WTO Law*, Alphen aan den Rijn, 2014, p. 219 ss., la quale osserva preliminarmente: "assessing the selectivity of a tax measure requires defining a dividing line between general and specific tax measures" (p. 224).

³⁶ En la jurisprudencia esta perspectiva encuentra confirmación en la sentencia de 8 de noviembre de 2001, causa C-143/99, *Adria-Wien Pipeline GmbH e Wietersdorfer&Peggauer Zementwerke GmbH v Finanzlandesdirektion für Kärnten*, in Racc. p. 8365: "A efectos de la aplicación del artículo 92 del Tratado, resulta irrelevante que la situación del supuesto beneficiario de la medida haya mejorado o se haya agravado respecto al régimen anterior o, por el contrario, haya permanecido inalterada (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de junio de 1988, *Grecia/Comisión*, 57/86, Rec. p. 2855, apartado 10). Procede examinar únicamente si en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida estatal puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en el sentido del artículo 92, apartado 1, del Tratado en relación con otras empresas que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable habida cuenta del objetivo perseguido por la medida en cuestión" (punto 41).

sobre la localización del rendimiento fuera del territorio estatal, y también dirigida a prohibir los beneficios fiscales que son ventajas sólo de algunas empresas o producciones. Como se ha anticipado en el párrafo 4., resulta irrelevante la fuente de producción y de pertenencia de la disposición; por el contrario, lo que importa es su contenido material que se *integra*, según el significado atribuido por la jurisprudencia europea, en la disposición constitucional estatal.

Es evidente destacar que los efectos asumen relevancia, bien sobre el plano normativo, porque muta el significado del principio de igualdad a través de la integración del europeo, bien sobre el plano hermenéutico, puesto que el parámetro normativo deviene vinculante para la interpretación de adaptación³⁷.

Volviendo la vista al art. 14 del Convenio EDH, es necesario preliminarmente notar que se trata de un previsión general, que se extiende a casi cualquier forma de discriminación, y que es aplicable sólo en caso de un aplicación combinada con , o de una violación sustancial de, otra norma convencional. Aunque el TEDH ha reconocido la aplicabilidad del art. 14 también en materia tributaria, ha realizado una aplicación más bien restringida, valorizando de modo significativo la discrecionalidad de los Estados miembros³⁸. Este principio no asume, por tanto, el alcance axiológico que el mismo principio sume en el ordenamiento de la UE.

5.2 El abuso del derecho en materia tributaria

Un segundo ejemplo de integración jurídica concierne a la contaminación producida por el reconocimiento de la prohibición del abuso del derecho en el ámbito del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y la justificación del diverso tratamiento en el ámbito de las libertades fundamentales por parte de la jurisprudencia europea.

³⁷Véase G. D'ANGELO, *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2013, p. 59 ss., quien distingue las consecuencias interpretativas por razón de diversos ámbitos tributarios (impuestos directos, indirectos, procedimiento y proceso).

³⁸En este filón jurisprudencial se insertan, por ejemplo, las sentencias de rechazo por el carácter discriminatorio del diferente tratamiento fiscal entre rendimiento del trabajo dependiente y rendimiento del trabajo autónomo (*ex multis*, la Comisión Europea de Derechos del Hombre, sentencia de 19 de diciembre de 1974, *X v. Austria*) y del diferente tratamiento fiscal entre parejas casadas y no casadas (TEDH, sentencia de 13 de octubre de 1993, *Feteris-Geerards v. The Netherlands*).

El recorrido es suficientemente conocido y merita ser vuelto a recorrer en esta sede sólo trayectos breves. Después del reconocimiento, con la sentencia *Halifax*, de la prohibición de abuso del derecho en el sistema común del IVA³⁹, también el Tribunal de Casación, innovando su propia orientación jurisprudencial precedente considera aplicable tal prohibición también al sector de la imposición directa, debiendo los Estados miembros “ejercitar tal competencia desde el respeto de los principios y de las libertades fundamentales contenidas en el Tratado CE”⁴⁰.

Considerando que las conclusiones a las que llegase el Tribunal no fuesen plenamente compatibles, porque la prohibición del abuso del derecho no es un principio “general” del ordenamiento UE, pero asume funciones y contenidos diferentes por razón de los distintos sectores a los que es aplicado⁴¹, como por otra parte se reconoce sucesivamente por la jurisprudencia de legitimidad⁴², la operación cumplida por el juez nacional pertenece claramente a la teoría de la integración jurídica.

Pero hay más. Es difícilmente dudable que la evolución de la prohibición de abuso del derecho en el ordenamiento de la UE no haya significativamente condicionado las elecciones interpretativas realizadas por el juez de legitimidad, al principio extendiendo la prohibición también el ámbito de los tributos no armonizados y, posteriormente, reconocimiento la “existencia de un principio general antielusivo; con la precisión que la fuente de tal principio, en materia de tributos no armonizados, como los impuesto

³⁹ Tribunal de Justicia, sentencia de 21 de febrero de 2006, causa C-255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd e County Wide PropertyInvestmentsLtd v Commissioners of Customs&Excise*, in Racc. p. 1609, en los siguientes términos: “En efecto, la aplicación del Derecho comunitario no puede extenderse hasta llegar a cubrir las prácticas abusivas de los operadores económicos, esto es, las operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho comunitario (véanse, en este sentido, en particular, las sentencias de 11 de octubre de 1977, *Cremer*, 125/76, Rec. p. 1593, apartado 21; de 3 de marzo de 1993, *General MilkProducts*, C-8/92, Rec. p. I-779, apartado 21, y *Emsland-Stärke*, antes citada, apartado 51). Este principio de prohibición de prácticas abusivas se aplica igualmente en el ámbito del IVA” (puntos 69 y 70).

⁴⁰Tribunal de Casación V, sentencia de 29 de septiembre de 2009, n. 21221, punto 3.5. La interpretación ha sido confirmada en las sentencias de 4 de abril de 2008, n. 8772, de 21 de abril de 2008, n. 10257, de 15 de noviembre de 2008, n. 23633 y de 17 de octubre de 2008, n. 25374.

⁴¹Véase *inter alia*, in F. VANISTENDAEL, *Cadbury Schweppes and Abuse from an EU Tax Law Perspective*, p. 407 (p. 422 ss.), en R. de la Feria and S. Vogenauer (Eds.), *Prohibition of Abuse of Law. A New General Principle of EU Law?*, Oxford and Portland, 2011.

⁴² Tribunal de Casación, sentencias unidas de 24 de diciembre de 2008, n. 30055, n. 30057 e n. 30058.

directos, no se encuentra en la jurisprudencia comunitaria sino más bien en los principios constitucionales que informan el ordenamiento jurídico italiano⁴³. Se trata de una conclusión que es claramente sintomática del proceso de integración jurídica de tipo institucional más arriba evidenciado, derivado del diálogo entre los tribunales pertenecientes (formalmente) a ordenamientos jurídicos diferentes. Diálogo que se traduce, en el plano normativo, en la creación de un ordenamiento jurídico integrado y , sobre el plano cultural, de un pensamiento jurídico común.

Un proceso análogo se está realizando también en relación al principio del contradictorio. En la reciente sentencia de 18 de septiembre de 2014, n. 19667, el Tribunal de Casación, después de haber reconocido relevancia constitucional al modelo de la “«decisión participada» mediante la promoción del contradictorio (...) entre administración y contribuyente” afirma que “el respeto de los derechos a la defensa y del derecho que de éste deriva, para cada persona, de ser oída antes de la adopción de cualquier decisión que pueda incidir de manera negativa sobre sus intereses, constituye un principio fundamental del derecho de la Unión, como afirma –recordando la propia sentencia precedente del 18 de diciembre de 2008, en la causa C-349/07 Sopropè- el Tribunal de Justicia en su recentísima sentencia del 3 de julio de 2014 en los asuntos acumulados C-129/13 y C-130/13, Kaminio International Logistics Bv e DatemaHellmanWorldwideLogistics BV” (punto 15.2).

5.3 La prohibición de exacciones tributarias confiscatorias

El art. 1 del Primer Protocolo del CEDH prevé, por un lado, que “toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes” y por otro lado, que la privación de la propiedad debe estar permitida en específicas condiciones formales y sustanciales⁴⁴. Además, la misma disposición

⁴³Tribunal de Casación, sentencia n. 30055 del 2008, punto 2.2.

⁴⁴En la versión oficial de lengua inglesa, esta sería la formulación de la disposición: “[e]very natural or legal person is entitled to the peaceful enjoyment of his possessions. No one shall be deprived of his possessions except in the public interest and subject to the conditions provided for by law and by the general principles of international law. The preceding provisions shall not, however, in any way impair the right of a State to enforce such laws as it deems necessary to control the use of property in accordance with the general interest or to secure the payment of taxes or other contributions or penalties”.

establecía que el renacimiento de este derecho no puede privar al Estado contratante del poder de “*poner en vigor las Leyes que juzguen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones o de las multas*”.

La interpretación que se ha ido progresivamente consolidando en la jurisprudencia europea es la de considerar a la imposición tributaria como una “interferencia” legítima que se interpone al ejercicio de la propiedad privada⁴⁵. Esto produce dos (principales) consecuencias. Por un lado, como límite negativo al ejercicio de un derecho fundamental, la intervención de la autoridad pública no puede traducirse en un gravamen excesivo o que lesione de manera fundamental la situación financiera del particular⁴⁶. Por otro lado, justo como “interferencia”, la norma admite que los Estados contratantes puedan prever una regulación especial con el fin de garantizar la recaudación de los impuestos (o, dicho de otro modo, el interés fiscal estatal).

⁴⁵Cfr., por último, TEDH, sentencia de 2 julio de 2013, *R.Sz. v. Hungary*, punto 31. Nótese que la jurisprudencia europea utiliza el término “interferencia” como síntesis de los conceptos de *privación* del derecho de propiedad (segunda frase del primer párrafo) y de regulación del mismo (segundo párrafo).

Esta sistematización teórica encuentra respaldo también en la doctrina, sobretodo, anglosajona. Bastacitar R. NOZICK, *Anarchy, State, and Utopia*, New York, 1977, p. 169: “[t]axation of earnings from labor is on a par with forced labor” e R.A. EPSTEIN, *Taxation in a Lockean World*, in Soc. Phil. Pol., 1986, p. 49: “[t]axation is the power to coerce other individuals to surrender their property without their consent”.

⁴⁶Una de los primeros pronunciamientos en este sentido, la Comisión EDH, decisión de 14 de diciembre de 1988, *Wasa Liv Ömsesidigt, Försäkringbolaget Valands Pensionsstiftelse, a group of approximately 15.000 individuals v. Suède*, in D.R. n. 58, p. 163: “(...) though it is certain that no general prohibition of taxes payable exclusively out of the tax-payer’s capital can be derived from Article 1 (P1-1), a financial liability arising out of the raising of taxes or contributions may adversely affect the guarantee secured under this provision if it places an excessive burden on the person or entity concerned or fundamentally interferes with his or its financial position”. Más recientemente, el TEDH, sentencia de 3 de julio de 2003, *Buffalo*, punto 32; decisión de 3 de junio de 2004, *Di Belmonte (n. 2) c. l’Italie*, punto 1 en derecho; sentencia de 4 de enero de 2008, *Imbert de Tremiolles c. France*; sentencia de 16 de marzo de 2010, *Di Belmonte c. Italie*, punto 40; sentencia de 20 de septiembre de 2011, *Yukos*, punto 606; sentencia de 14 de mayo de 2013, *N.K.M. v. Hungary*, puntos 60 y 70-72; sentencia de 25 de junio de 2013, *Gáll*, puntos 59 y 69-71; sentencia de 2 de julio de 2013, *R.Sz.*, puntos 49 y 59-61. En términos formalmente diferentes, pero idénticos en la sustancia, cfr. Sentencia de 23 de febrero de 1995, *Gasus*, punto 67: “it was already understood to reserve the States’ power to pass whatever fiscal laws they considered desirable, provided always that measures in this field did not amount to arbitrary confiscation”; sentencia de 11 de octubre de 2005, *Masa Invest Group v. Ukraine*. Indica R. ERGEC, *Taxation and Property Rights under the European Convention on Human Rights*, in Intertax, 2011, p. 2, que “recent case law has a broader approach by avoiding the term “confiscation”” (p. 3).

Por lo que respecta a la cuestión de la imposición excesiva, esta aparece como el resultado de un juicio de equilibrio de derecho, donde el juez europeo se propone la realización de un "«*fair balance*» *between the demands of the general interest of the community and there quirements of the protection of the individual's fundamental rights*"⁴⁷. Tal equilibrio esta dirigido a una doble verificación: la relativa al fin perseguido por la normativa tributaria nacional y la de una "reasonable relationship of proportionality between the means employed and the aimsought to be realised"⁴⁸. En una primera aproximación, por lo tanto, se repropone en el sistema convencional la misma dicotomía que parte de la doctrina italiana ha elaborado en relación con la naturaleza de los límites constitucionales puestos al ejercicio de la potestad tributaria, sea con referencia a la individualización de la fuente del tributo o sea a la cuantificación del hecho económico puesto a la base del concurso⁴⁹.

La conclusión que se puede, por tanto, traer de esta reconstrucción sintética es que el TEDH influye sobre las normas nacionales relativas a la cuantificación de la obligación tributaria, *integrando*, de este modo, el principio de la capacidad contributiva, en el sentido de que tal obligación no puede ser excesiva o particularmente lesiva de la fuente económica tomada como índice para la concurrencia al sostenimiento del gasto público. Aun cuando permanece como titular de la potestad tributaria y de las correspondientes opciones, en particular en relación con los hechos económicos que se someten a gravamen, el legislador nacional está limitado por el art.1 del Protocolo en la determinación de la cuantificación máxima de la obligación tributaria.

También el análisis de la regulación tributaria "sustantiva" contenida en el TEDH permite alcanzar las mismas conclusiones a las que se han alcanzado en relación con el ordenamiento de la UE: la perspectiva a través de la cual indagar la relación entre fuente y, en primer lugar, las relaciones entre los ordenamientos, es la propia de la integración jurídica, normativa e

⁴⁷Comisión EDH, decision de 14 de diciembre de 1988, *Wasa Liv Ömsesidigt, FörsäkringbolagetValandsPensionsstiftelse, a group of approximately 15.000 individuals v. Suède*, in D.R. n. 58, p. 163. Da ultimo, Corte EDU, *R.Sz. v. Hungary*, punto 31.

⁴⁸Por último, el TEDH sentencia de 2 de julio de 2013, *R.Sz.*, punto 31.

⁴⁹En este sentido, por todos, E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2007, p. 84.

institucional.

6. Conclusiones

Las conclusiones no presentan dificultad y no requieren de un espacio particular.

La experiencia europea y el reconocimiento internacional de los derechos del hombre han producido una revolución en el pensamiento jurídico surgido al final del siglo XIX. Tal revolución ha revuelto el modo de entender las fuentes del derecho y las relaciones entre los ordenamientos jurídicos. En relación con las primeras, se ha producido la prevalencia de la sustancia –las normas- respecto a la forma –las fuentes. Por lo que respecta, a las relaciones entre ordenamientos jurídicos, diversamente, estos deben ser reconstruidos en términos de integración, de normas y de instituciones.