

Persevera

AL ALCANCE DE QUIEN ESTUDIA

Tema 17

El sistema tributario español. Armonización fiscal de la Unión Europea

Cuerpo Técnico de Hacienda

INGRESO LIBRE · EDICIÓN 2026

perseveraoposiciones.com

AL ALCANCE DE QUIEN ESTUDIA

Cada año, mucha gente perfectamente capaz de aprobar una oposición no llega a intentarlo en serio. Y casi nunca es por falta de cabeza: es por la vida. El trabajo que te deja sin fuerzas justo cuando ibas a ponerte, las cargas familiares, no saber bien por dónde empezar o, simplemente, no poder dedicarle el día entero ni pagar una buena academia. Cosas que poco tienen que ver con lo que uno valdría sentado delante del examen.

Persevera nace de ahí: de la idea de que opositar debería depender de que estudies, y de nada más.

Prepararse bien no debería depender de cosas ajenas a tu esfuerzo. Hay muchísima gente que sacaría la plaza por su cuenta si tuviera las herramientas adecuadas a mano. El problema es que casi siempre se ven solo dos caminos: una academia, con sus horarios y su ritmo, o hacerlo del todo en solitario, sin nada ni nadie que te guíe. Persevera quiere ser un tercer camino: la libertad de ir por tu cuenta, pero con herramientas de verdad para hacerlo en serio.

Ese tercer camino empieza por lo esencial: el temario, completo y gratuito, sin registrarte. Descárgalo, guárdalo, imprímelo, compártelo con quien quieras: es tuyo, sin compromisos y para siempre.

Y las herramientas de verdad están en nuestra app. Porque, como quienes hemos pasado por ahí, sabemos que tener el temario es solo el principio: en la app el temario cobra vida, con tests para ponerte a prueba, fichas de repaso, esquemas y un seguimiento que te muestra por dónde vas y dónde flojeas. Todo pensado para exprimir cada hora de estudio. Y da lo mismo cómo te prepares: por tu cuenta o como refuerzo de una academia, aquí siempre tienes con qué practicar más.

Opositar es, sobre todo, perseverar: madrugones, días en que no entra nada, semanas en que dudas de si merece la pena. Y es en esa parte —la de aguantar— donde queremos estar a tu lado, dándote las herramientas que a nosotros nos habrían hecho el camino más fácil.

— *El equipo de Persevera*

ÍNDICE

Epígrafe 1 — El sistema tributario español: concepto y principios	5
1. El deber de contribuir y el sistema tributario justo (art. 31 CE)	5
2. La potestad tributaria (art. 133 CE)	7
3. Concepto y clases de tributos (art. 2 LGT)	9
4. Los principios de ordenación y de aplicación (art. 3 LGT)	12
Epígrafe 2 — La estructura de la Hacienda: estatal, autonómica y local	15
1. El reparto del poder tributario (art. 133 CE)	15
2. La Hacienda estatal: Hacienda general y Deuda del Estado (art. 149.1.14. ^a CE)	16
3. La Hacienda autonómica: autonomía, coordinación y solidaridad (arts. 156-158 CE)	17
4. La Hacienda local: la suficiencia financiera (art. 142 CE)	19
5. Mapa de los grandes tributos por nivel	20
Epígrafe 3 — La armonización fiscal de la Unión Europea	27
1. Qué significa «armonización fiscal» y por qué existe	27
2. El fundamento en los Tratados (arts. 113 a 115 TFUE)	29
3. La regla de no discriminación fiscal (arts. 110 a 112 TFUE)	31
4. La imposición indirecta armonizada: IVA, impuestos especiales y unión aduanera	32
5. La imposición directa: no armonizada, pero coordinada	34
6. La cooperación administrativa y el intercambio de información (Directivas DAC)	36

7. El Tribunal de Justicia como garante de las libertades	37
---	----

TEMA 17

Epígrafe 1 — El sistema tributario español: concepto y principios

El sistema tributario español descansa sobre un armazón de principios que la Constitución enuncia y la Ley General Tributaria desarrolla. Este epígrafe recorre ese armazón en cuatro pasos: el deber de contribuir y sus principios materiales (art. 31 CE), el reparto de la potestad tributaria (art. 133 CE), el concepto y las clases de tributo (art. 2 LGT) y los principios de ordenación y aplicación del sistema (art. 3 LGT).

1. El deber de contribuir y el sistema tributario justo (art. 31 CE)

El sistema tributario español no arranca de la Ley General Tributaria, sino de la Constitución. Su piedra angular es el **artículo 31**, que cierra la Sección 2.^a del Capítulo II del Título I —«De los derechos y deberes de los ciudadanos»—, ubicación que ya adelanta su doble naturaleza: contribuir no es solo una carga que el Estado impone, sino un **deber** constitucional de todos y, a la vez, el correlato de un derecho a que ese esfuerzo se reparta con justicia. El precepto condensa en tres apartados el fundamento, los principios materiales y la reserva de ley de todo el ordenamiento tributario.

Artículo 31 de la Constitución Española · Deber de contribuir y sistema tributario justo

1. **Todos** contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su **capacidad económica** mediante un **sistema tributario justo** inspirado en los principios de *igualdad* y *progresividad* que, *en ningún caso*, tendrá alcance **confiscatorio**.
2. El **gasto público** realizará una asignación **equitativa** de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de **eficiencia** y **economía**.

3. Sólo podrán establecerse **prestaciones personales o patrimoniales** de carácter público con arreglo a la **ley**.

El apartado 1 es el núcleo del precepto y contiene cinco ideas que reaparecen, casi con las mismas palabras, en el artículo 3 de la Ley General Tributaria. La primera es la **generalidad**: contribuyen «todos», sin que quepan privilegios personales; el deber alcanza a cualquiera que ponga de manifiesto riqueza gravable, con independencia de su nacionalidad o condición. La segunda es la **capacidad económica**, verdadero fundamento y medida del tributo: se contribuye «de acuerdo con» la aptitud económica de cada uno, de modo que allí donde no hay riqueza —donde no hay renta, patrimonio ni consumo— no puede haber tributo, y donde la hay, la carga ha de graduarse según su intensidad. Es a la vez el presupuesto que legitima el gravamen y el límite que lo contiene.

Las tres ideas restantes describen cómo debe ser el reparto. El sistema ha de ser **justo**, cláusula general que engloba a las demás. Ese sistema justo se inspira en la **igualdad** —que en materia tributaria no significa que todos paguen lo mismo, sino que a igual capacidad económica corresponda igual trato, y a distinta capacidad, distinto trato— y en la **progresividad**, que exige que quien más tiene contribuya proporcionalmente más, no solo en cifra absoluta. Y todo ello con un tope infranqueable: el sistema, «en ningún caso», puede tener alcance **confiscatorio**, esto es, no puede agotar la riqueza que grava ni privar de sus frutos al contribuyente hasta el punto de convertir el impuesto en una expropiación encubierta.

El apartado 2 traslada la exigencia de justicia al otro lado de la balanza, el del gasto: la equidad no se predica solo del ingreso, sino también de la **asignación** de los recursos públicos, sometida a criterios de eficiencia y economía. Ingreso y gasto son las dos caras de una misma actividad financiera, y la Constitución las quiere igualmente justas.

El apartado 3 recoge el **principio de reserva de ley** en materia tributaria: solo mediante ley pueden establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público. Es una garantía histórica —el viejo principio de que no hay tributo sin representación— que reserva al poder legislativo, y le sustrae al reglamento, la decisión sobre el nacimiento y los elementos esenciales de la carga tributaria. La reserva no es absoluta ni cubre hasta el último detalle: alcanza a la creación del tributo y a la definición de sus elementos

configuradores (el **hecho imponible** —el presupuesto de hecho cuya realización hace nacer el tributo—, los sujetos, la base, el tipo y los beneficios fiscales), pero admite la colaboración del reglamento en aspectos accesorios de desarrollo. Este principio del art. 31.3 se completa con el art. 133, que precisa a quién corresponde ejercer esa potestad legislativa.

MATIZ

El **principio de capacidad económica** no debe confundirse con el de **progresividad**, aunque ambos vivan en el mismo art. 31.1. La capacidad económica opera tributo a tributo: cada figura debe recaer sobre una manifestación de riqueza. La progresividad, en cambio, se predica del **sistema en su conjunto**, no de cada tributo aislado. Por eso caben tributos que, individualmente, no son progresivos —el IVA es proporcional, con un tipo fijo— sin que el sistema deje de serlo, porque la progresividad la aportan sobre todo los impuestos directos sobre la renta y el patrimonio. El Tribunal Constitucional ha subrayado esta distinción: no se exige que todos y cada uno de los tributos sean progresivos, sino que el sistema, globalmente considerado, lo sea.

2. La potestad tributaria (art. 133 CE)

Si el artículo 31 dice *qué* debe cobrarse (un sistema justo, según la capacidad económica) y *con qué rango* (por ley), el **artículo 133** responde a *quién* puede establecer los tributos. Es el precepto que distribuye la potestad tributaria entre los tres niveles territoriales del Estado —central, autonómico y local— y que, junto al art. 156 (autonomía financiera de las Comunidades Autónomas) y al art. 157 (recursos de estas), dibuja el reparto vertical del poder financiero.

Artículo 133 de la Constitución Española · La potestad tributaria

1. La **potestad originaria** para establecer los tributos corresponde *exclusivamente* al **Estado**, mediante **ley**.

2. Las **Comunidades Autónomas** y las **Corporaciones locales** podrán establecer y exigir tributos, *de acuerdo con la Constitución* y las **leyes**.
3. Todo **beneficio fiscal** que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de **ley**.
4. Las administraciones públicas *sólo* podrán contraer obligaciones financieras y realizar **gastos** de acuerdo con las **leyes**.

La clave del precepto está en la contraposición entre los apartados 1 y 2, que distinguen dos grados de poder tributario. El apartado 1 atribuye al Estado la potestad **originaria**: originaria porque nace directamente de la Constitución, sin necesidad de habilitación de ninguna otra norma, y exclusiva porque solo el Estado la ostenta en ese grado. Se ejerce, además, «mediante ley», con lo que el art. 133.1 enlaza con la reserva de ley del art. 31.3. El apartado 2 reconoce a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones locales una potestad **derivada**: pueden «establecer y exigir tributos», pero no a partir de la nada, sino «de acuerdo con la Constitución y las leyes». Su poder tributario existe y es real, pero vive dentro del cauce que traza la norma estatal. Ese cauce es distinto en cada escalón: para las Comunidades Autónomas lo fija la **Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA)** para las entidades locales, el **Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL, Real Decreto Legislativo 2/2004)**.

Hay, además, una diferencia de fondo entre los dos escalones inferiores, según tengan o no capacidad para dictar leyes:

- Las **Comunidades Autónomas** cuentan con Asamblea legislativa: aprueban sus propias leyes y crean sus tributos por ley autonómica.
- Las **Corporaciones locales** carecen de potestad legislativa: sus tributos han de venir previstos y regulados por una ley estatal, y el municipio se limita a establecerlos y ordenarlos mediante **ordenanza fiscal**, dentro de los márgenes que esa ley le concede.

Los apartados 3 y 4 completan el cuadro con dos manifestaciones más de la reserva de ley. El apartado 3 la extiende a los **beneficios fiscales** que afecten a tributos del Estado: si crear el tributo exige ley, también exonerar de él —abrir una exención, una bonificación

o una deducción— requiere rango legal, para que el legislador conserve el control tanto del ingreso como de su renuncia. El apartado 4 cierra el ciclo por el lado del gasto: las administraciones solo pueden endeudarse y gastar «de acuerdo con las leyes», con lo que el principio de legalidad abraza toda la actividad financiera, ingreso y gasto por igual.

3. Concepto y clases de tributos (art. 2 LGT)

Sentado el marco constitucional, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) —norma que codifica los conceptos, principios y procedimientos comunes a todo el sistema— define en su artículo 2 qué es un tributo y cuántas clases hay. Es el precepto que traduce el «deber de contribuir» del art. 31 CE en una categoría jurídica precisa.

Artículo 2 de la Ley 58/2003 (LGT) · Concepto, fines y clases de los tributos

1. Los **tributos** son los **ingresos públicos** que consisten en **prestaciones pecuniarias** exigidas por una **Administración pública** como consecuencia de la realización del **supuesto de hecho** al que la ley vincula el **deber de contribuir**, con el fin *primordial* de obtener los ingresos necesarios para el **sostenimiento de los gastos públicos**.

Los tributos, *además de* ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como **instrumentos de la política económica general** y atender a la realización de los **principios y fines** contenidos en la Constitución.

2. Los tributos, *cualquiera que sea* su denominación, se clasifican en **tasas, contribuciones especiales e impuestos**:
 - a) **Tasas** son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la **utilización privativa** o el **aprovechamiento especial del dominio público**, la **prestación de servicios** o la **realización de actividades** en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien *de modo particular* al obligado tributario, *cuando* los servicios o actividades *no sean* de solicitud o recepción

voluntaria para los obligados tributarios o *no se presten o realicen* por el sector privado.

b) **Contribuciones especiales** son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un **beneficio** o de un **aumento de valor** de sus bienes como consecuencia de la realización de **obras públicas** o del establecimiento o ampliación de **servicios públicos**.

c) **Impuestos** son los tributos exigidos *sin contraprestación* cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la **capacidad económica** del contribuyente.

El apartado 1 aporta la definición y descubre una nota decisiva. El fin primordial del tributo es **recaudatorio** —obtener recursos para el gasto público—, pero no es el único: el segundo párrafo consagra expresamente la **función extrafiscal**, la posibilidad de que el tributo sirva como instrumento de política económica y realice los fines de la Constitución. Un impuesto sobre el tabaco, sobre los hidrocarburos o sobre determinadas emisiones no busca solo recaudar, sino desincentivar conductas o proteger bienes constitucionalmente valiosos, como la salud o el medio ambiente. La extrafiscalidad, sin embargo, no es incondicionada: la Constitución exige que incluso el tributo con fines de ordenación respete la capacidad económica, de modo que no puede recaer sobre riqueza inexistente.

El apartado 2 fija la **clasificación tripartita** que vertebra todo el sistema, y lo hace advirtiéndole que la calificación depende de la naturaleza del hecho imponible «cualquiera que sea su denominación»: el nombre que una norma dé a un ingreso no lo convierte en tributo ni decide su clase; lo que manda es la estructura de su hecho imponible. El criterio que separa las tres figuras es el grado de **contraprestación** o actividad administrativa que las acompaña:

- **Tasa**: hay una actuación administrativa referida de modo particular al obligado —uso privativo del dominio público, prestación de un servicio o realización de una actividad— y, además, ese servicio o actividad no es de recepción voluntaria o no lo presta el sector privado (la tasa por expedición del DNI o por la recogida de basuras).

- **Contribución especial:** también media una actividad pública —una obra o la ampliación de un servicio—, pero lo gravado es el **beneficio especial** o aumento de valor que esa actuación produce en los bienes del obligado, más allá del beneficio general que reporta a toda la colectividad (la revalorización de los inmuebles colindantes con una calle recién urbanizada).
- **Impuesto:** no hay contraprestación alguna; se exige por el mero hecho de que el contribuyente manifiesta capacidad económica —obtener renta, poseer patrimonio, consumir—, sin recibir a cambio un servicio individualizado. Por eso el impuesto es la figura que más nítidamente conecta con el art. 31.1 CE, ya que su hecho imponible es, por definición, una manifestación de capacidad económica.

EJEMPLO

① **Impuesto, tasa y contribución especial: la misma calle, tres tributos distintos.** Un vecino de un municipio se relaciona con su Ayuntamiento en tres situaciones que ilustran las tres clases del art. 2.2.

Situación	Clase	Por qué
Es propietario de una vivienda y paga el IBI	Impuesto	Grava su capacidad económica (ser titular de un inmueble). No recibe nada a cambio de forma individualizada
Solicita una licencia de obras para reformar la vivienda	Tasa	El Ayuntamiento realiza una actividad administrativa (tramitar y resolver la licencia) referida particularmente a él
El Ayuntamiento pavimenta y urbaniza su calle y su vivienda se revaloriza	Contribución especial	La obra pública le produce un aumento de valor específico en su bien, más allá del beneficio general

La distinción no es teórica: fija quién paga y por qué. El impuesto se exige aunque el vecino no use ningún servicio; la tasa, solo si pide la licencia; la contribución especial, solo si la obra revaloriza su bien. En las tres, el nombre es irrelevante: lo que las clasifica es la estructura del hecho imponible.

4. Los principios de ordenación y de aplicación (art. 3 LGT)

El artículo 3 de la LGT es la proyección legal directa del art. 31 CE. Distingue dos planos —cómo se **ordena** el sistema (los principios materiales de justicia que inspiran las leyes que crean los tributos) y cómo se **aplica** (los principios que rigen la gestión administrativa cotidiana)— y a cada uno le asigna sus propios principios.

Artículo 3 de la Ley 58/2003 (LGT) · Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario

1. La **ordenación** del sistema tributario se basa en la **capacidad económica** de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de **justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad**.

A estos efectos, se *prohíbe* el establecimiento de cualquier instrumento **extraordinario de regularización fiscal** que pueda suponer una minoración de la deuda tributaria devengada de acuerdo con la normativa vigente.

2. La **aplicación** del sistema tributario se basará en los principios de **proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos** derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los **derechos y garantías** de los obligados tributarios.

El apartado 1 recoge los **principios de ordenación**, que son principios de **justicia material** dirigidos al legislador. Salvo dos matices, coinciden con los del art. 31.1 CE: la capacidad económica como base, y los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad. La ley añade uno que la Constitución no menciona expresamente, la **equitativa distribución de la carga tributaria**, que refuerza la idea de reparto justo del esfuerzo colectivo. Y añade también, en un segundo párrafo introducido en 2021, una prohibición singular: la de las **amnistías fiscales** o instrumentos extraordinarios de regularización que minoren la deuda devengada, con lo que el legislador se

autoimpone un límite para que la generalidad y la igualdad no se quiebren mediante perdones extraordinarios a quien no cumplió.

El apartado 2 recoge los **principios de aplicación**, que ya no miran al contenido justo de las normas, sino a la **actuación de la Administración** cuando gestiona, comprueba y recauda. Son tres. La **proporcionalidad** exige que la Administración no imponga cargas ni ejerza facultades más allá de lo necesario para el fin perseguido, adecuando sus medios a sus objetivos. La **eficacia** obliga a que la gestión tributaria alcance efectivamente sus resultados. Y la **limitación de los costes indirectos** derivados de las obligaciones formales busca que el cumplimiento —llevar libros, presentar declaraciones, aportar documentación— no imponga al obligado más molestias y gastos de los imprescindibles. El precepto se cierra con una cláusula de garantía: la aplicación del sistema asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios, que la propia LGT desarrolla después con detalle.

EJEMPLO

② Progresividad frente a proporcionalidad: dos formas de repartir la carga.

Comparemos dos contribuyentes, uno con una base de **20.000 €** y otro con **60.000 €**, bajo dos técnicas distintas de tarifa.

Contribuyente	Base	Tributo proporcional (tipo fijo 20 %)	Tributo progresivo (10 % hasta 20.000; 30 % sobre el exceso)
A	20.000 €	4.000 € (20 %)	2.000 € (tipo medio 10 %)
B	60.000 €	12.000 € (20 %)	2.000 + 12.000 = 14.000 € (tipo medio 23,3 %)

En el tributo **proporcional**, ambos pagan el mismo porcentaje (20 %): B paga más en cifra absoluta solo porque su base es mayor, pero el esfuerzo relativo es idéntico. En el **progresivo**, el tipo medio crece con la base —del 10 % de A al 23,3 % de B—, de modo que quien más capacidad económica tiene soporta proporcionalmente más carga. Esa es la exigencia del art. 31.1 CE y del art. 3.1

LGT: no basta con que el que más gana pague más euros; debe pagar una fracción mayor de su riqueza. La progresividad se predica del sistema en su conjunto, no de cada tributo, por lo que conviven figuras proporcionales (IVA) con figuras marcadamente progresivas (IRPF).

RECUERDA

Tres pilares constitucionales y su desarrollo legal. **Art. 31.1 CE**: deber de contribuir de «todos» según la **capacidad económica**, mediante un **sistema tributario justo** inspirado en **igualdad** y **progresividad**, con el límite de la **no confiscatoriedad**. **Art. 31.3 CE**: reserva de ley de las prestaciones patrimoniales públicas. **Art. 133 CE**: potestad **originaria** del **Estado** por ley (ap. 1) y **derivada** de **Comunidades Autónomas** y **Corporaciones locales** de acuerdo con la Constitución y las leyes (ap. 2); reserva de ley para los beneficios fiscales (ap. 3). **Art. 2 LGT**: los tributos se clasifican en **tasas** (actividad administrativa que afecta al obligado), **contribuciones especiales** (beneficio o aumento de valor por obra o servicio) e **impuestos** (sin contraprestación, gravan la capacidad económica); función **extrafiscal** admitida (art. 2.1). **Art. 3 LGT**: principios de **ordenación** —capacidad económica, justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución y no confiscatoriedad, con prohibición de amnistías fiscales— y principios de **aplicación** —proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos—.

TEMA 17

Epígrafe 2 — La estructura de la Hacienda: estatal, autonómica y local

España es un Estado políticamente descentralizado, y su Hacienda pública reproduce esa estructura en tres niveles: la **Hacienda estatal**, las **Haciendas autonómicas** y las **Haciendas locales**. La Constitución no diseña un sistema tributario único y centralizado, sino un reparto del poder financiero entre los tres escalones territoriales que el propio texto reconoce en su artículo 137 (municipios, provincias y Comunidades Autónomas). Cada nivel dispone de sus propios recursos, de sus propios tributos y de un ámbito de autonomía para decidir sobre ellos, pero todos quedan enlazados por dos ideas que atraviesan el título competencial y el título económico de la Constitución: la **coordinación** con la Hacienda estatal y la **solidaridad** entre territorios. Este epígrafe recorre los tres niveles desde su fundamento constitucional y cierra con un mapa de las grandes figuras tributarias, situando cada impuesto en el escalón que lo hace suyo.

1. El reparto del poder tributario (art. 133 CE)

Antes de separar los tres niveles importa situar de dónde nace el poder de exigir tributos y cómo se distribuye. El punto de partida es el **deber de contribuir**, que el artículo 31.1 impone a todos «de acuerdo con su capacidad económica» a través de un «sistema tributario justo». Ese deber genérico se articula, en el plano del poder, mediante el artículo 133 CE (epígrafe 1). Su clave: el Estado ostenta la **potestad originaria** para crear tributos «ex novo» por ley (ap. 1), mientras que las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales disponen de una potestad **derivada** —«establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes» (ap. 2)—, que se ejerce dentro del marco que traza el legislador estatal. Esta asimetría —Estado originario, resto derivado— explica buena parte de la arquitectura de los tres niveles: el escalón autonómico y el local disponen de recursos propios, pero se mueven en el cauce que fija una legislación de cobertura estatal. Sobre ese esqueleto se levantan las tres Haciendas.

2. La Hacienda estatal: Hacienda general y Deuda del Estado (art. 149.1.14.^a CE)

La competencia estatal en materia financiera se apoya en un título competencial muy amplio del artículo 149.1, el listado de materias sobre las que el Estado tiene competencia **exclusiva**. Su ordinal 14.^a es la pieza que sostiene toda la Hacienda estatal.

Artículo 149.1.14.^a de la Constitución Española · Hacienda general y Deuda del Estado

1. El Estado tiene competencia *exclusiva* sobre las siguientes materias:

[...]

14.^a Hacienda general y Deuda del Estado.

Detrás de una fórmula tan breve se esconde un título de enorme alcance. El ordinal esconde dos piezas que deben separarse:

- La «**Hacienda general**» no se agota en los ingresos y gastos del propio Estado. El Tribunal Constitucional la ha entendido como la competencia para regular el **marco básico y común** de toda la actividad financiera pública, lo que permite al Estado dictar normas que ordenan y coordinan también las Haciendas autonómicas y locales. De este título derivan, entre otras, la **Ley General Tributaria** (Ley 58/2003), la **Ley General Presupuestaria** (Ley 47/2003) y la regulación de los grandes impuestos del sistema.
- La «**Deuda del Estado**» reserva a la esfera estatal el endeudamiento público y su régimen. Junto a este ordinal, el artículo 149.1.10.^a añade otra reserva de interés fiscal directo —el **régimen aduanero y arancelario** y el comercio exterior—, que sitúa la renta de aduanas en el nivel estatal (y, como se verá, sujeta al Derecho de la Unión). El resultado es que el Estado no solo tiene su propia Hacienda, sino que ostenta la competencia para establecer las reglas comunes dentro de las cuales operan los otros dos niveles.

3. La Hacienda autonómica: autonomía, coordinación y solidaridad (arts. 156-158 CE)

El segundo nivel es el autonómico, regulado en el capítulo dedicado a la Economía y Hacienda mediante tres artículos que forman una unidad: el 156 fija el principio, el 157 enumera los recursos y el 158 introduce las asignaciones y el Fondo de Compensación. El principio rector es la **autonomía financiera**, pero una autonomía calificada.

Artículo 156 de la Constitución Española · Autonomía financiera

1. Las **Comunidades Autónomas** gozarán de **autonomía financiera** para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de **coordinación** con la Hacienda estatal y de **solidaridad** entre todos los españoles.
2. Las Comunidades Autónomas podrán actuar como **delegados o colaboradores del Estado** para la recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios de aquél, de acuerdo con las leyes y los Estatutos.

La autonomía financiera del apartado 1 no es ilimitada: viene modulada por dos principios que aparecen en el propio precepto. La **coordinación** con la Hacienda estatal impide que el sistema autonómico se desgaje del conjunto y obliga a integrarse en un marco común; la **solidaridad** entre todos los españoles exige que la descentralización no genere desigualdades inaceptables entre territorios. El apartado 2 abre además la vía de la colaboración: las Comunidades pueden gestionar tributos del Estado como delegadas suyas. Sobre ese fundamento, el artículo 157 detalla de qué se nutren.

Artículo 157 de la Constitución Española · Recursos de las Comunidades Autónomas

1. Los **recursos** de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:
 - a) **Impuestos cedidos** total o parcialmente por el Estado; **recargos** sobre impuestos estatales y otras **participaciones** en los ingresos del Estado.

- b) Sus **propios impuestos**, tasas y contribuciones especiales.
 - c) **Transferencias** de un Fondo de Compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.
 - d) Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.
 - e) El producto de las operaciones de crédito.
2. Las Comunidades Autónomas *no* podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados *fuera* de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios.
 3. Mediante **ley orgánica** podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1 [...].

El apartado 1 dibuja el cuadro de recursos, encabezado por los **impuestos cedidos** y las **participaciones** en los ingresos del Estado —que son, con diferencia, la fuente principal de financiación— y seguido por los **tributos propios**, las transferencias, los ingresos patrimoniales y el crédito. El apartado 2 impone dos límites de contenido territorial y de unidad de mercado: nada de gravar bienes de fuera del territorio ni de levantar obstáculos a la libre circulación. Y el apartado 3 remite a una **ley orgánica** el desarrollo de todo el sistema, remisión de la que ha nacido la **LOFCA**, ya citada, completada por la **Ley 22/2009** del sistema de financiación de las Comunidades de régimen común, cuyo detalle se estudia en el Tema 38. Cierra el bloque el artículo 158, que instrumenta la solidaridad.

Artículo 158 de la Constitución Española · Asignaciones y Fondo de Compensación

1. En los **Presupuestos Generales del Estado** podrá establecerse una **asignación** a las Comunidades Autónomas en función del volumen de los servicios y actividades estatales que hayan asumido y de la **garantía de un nivel mínimo** en la prestación de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio español.

2. Con el fin de *corregir desequilibrios económicos interterritoriales* y hacer efectivo el **principio de solidaridad**, se constituirá un **Fondo de Compensación** con destino a **gastos de inversión**, cuyos recursos serán distribuidos por las **Cortes Generales** entre las Comunidades Autónomas y provincias, en su caso.

El artículo 158 traduce la solidaridad en dos mecanismos financieros concretos. El apartado 1 permite asignaciones presupuestarias para garantizar un **nivel mínimo** de los servicios públicos fundamentales en todo el país. El apartado 2 crea el **Fondo de Compensación Interterritorial (FCI)**, destinado a **gastos de inversión** y orientado a corregir los desequilibrios económicos entre territorios, cuya distribución corresponde a las Cortes Generales. Es la pieza redistributiva del modelo: el nivel autonómico goza de autonomía para gastar y decidir, pero el sistema en su conjunto asegura que ninguna Comunidad quede por debajo de un umbral común.

MATIZ

No deben confundirse dos regímenes de financiación autonómica. Todo lo anterior (LOFCA, Ley 22/2009, cesión de tributos, participaciones) describe el **régimen común**, aplicable a la mayoría de las Comunidades. Al margen quedan los **regímenes forales** del **País Vasco** (Concierto Económico) y **Navarra** (Convenio Económico), amparados en la disposición adicional primera de la Constitución, en los que son las Haciendas forales las que recaudan la práctica totalidad de los tributos y luego aportan un **cupo o aportación** al Estado. Es el esquema inverso al del régimen común y explica por qué el mapa de tributos que sigue debe leerse referido, salvo indicación, al territorio de régimen común.

4. La Hacienda local: la suficiencia financiera (art. 142 CE)

El tercer nivel, el de municipios y provincias, se rige por un principio distinto del autonómico. Las entidades locales no tienen «autonomía financiera» en el sentido pleno del

artículo 156 —carecen de potestad legislativa y, por tanto, no pueden crear tributos por sí mismas—, sino que la Constitución les garantiza la **suficiencia financiera**.

Artículo 142 de la Constitución Española · Suficiencia de las Haciendas locales

Las **Haciendas locales** deberán disponer de los **medios suficientes** para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán *fundamentalmente* de **tributos propios** y de **participación** en los del Estado y de las Comunidades Autónomas.

El artículo 142 impone un mandato de resultado: que las Corporaciones locales cuenten con **medios suficientes** para las funciones que la ley les atribuye. Sus dos fuentes nucleares son los **tributos propios** locales y la **participación** en los tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas. Ahora bien, como las entidades locales no dictan leyes, la creación misma de sus impuestos la realiza el legislador estatal: los tributos locales están regulados en el **TRLRHL**, que define cada figura y deja a la Corporación un margen de decisión —tipos de gravamen dentro de horquillas, bonificaciones potestativas, la elección entre impuestos obligatorios y voluntarios— que se ejerce mediante **ordenanzas fiscales**. Encaja así con el artículo 133.2: el municipio «establece y exige» tributos, pero «de acuerdo con las leyes», es decir, dentro del molde que le ofrece el TRLRHL. Junto al escalón municipal, el nivel **provincial** dispone de sus propias tasas y contribuciones especiales y, sobre todo, de un **recargo provincial sobre el IAE** (arts. 132-134 TRLRHL), que grava las mismas cuotas del impuesto municipal de actividades económicas en favor de la Diputación.

5. Mapa de los grandes tributos por nivel

Con los tres niveles definidos, puede componerse el mapa de las principales figuras según a quién corresponde su rendimiento. El nivel **estatal** concentra los grandes impuestos del sistema:

Nivel	Grandes figuras
-------	-----------------

Estatat	IRPF, IS, IRNR, IVA, Impuestos Especiales (IIEE), ITP y AJD, ISD y la renta de aduanas (derechos arancelarios)
Cedido a las CCAA	ITP y AJD, ISD, Impuesto sobre el Patrimonio (IP), Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT), tributos sobre el juego, más la participación en IRPF, IVA e IIEE
Local	IBI, IAE, IVTM, ICIO e IIVTNU (plusvalía municipal)

La tabla se lee por niveles, y de ella solo deben retenerse tres claves:

- **Estatat**: la imposición directa sobre la renta —**IRPF** (personas físicas residentes), **IS** (sociedades) e **IRNR** (no residentes)— convive con la indirecta sobre el consumo —**IVA** e **Impuestos Especiales**— y con dos figuras patrimoniales de tráfico —**ITP** y **AJD** (Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados) e **ISD**—, más la **renta de aduanas**, gobernada por el Derecho de la Unión (Código Aduanero de la Unión, Reglamento (UE) n.º 952/2013).
- **Cedido**: que **ITP-AJD** e **ISD** aparezcan a la vez en la fila estatal y en la cedida no es contradicción —son impuestos de titularidad estatal cuyo rendimiento, y buena parte de la gestión, se transfiere a la Comunidad—. Se les suman el **Impuesto sobre el Patrimonio**, el **IEDMT** (matriculación) y el **juego**, además de la **participación** territorializada en los grandes impuestos compartidos.
- **Local**: un bloque cerrado de cinco figuras —**IBI** (inmuebles), **IAE** (actividades) e **IVTM** (vehículos), de exigencia obligatoria, más **ICIO** (obras) e **IIVTNU** (la «plusvalía municipal»), potestativos—.

El detalle de la cesión lo fija el **artículo 25 de la Ley 22/2009**, que distingue dos grados:

- **Cedidos en su totalidad**: ITP y AJD, ISD, Impuesto sobre el Patrimonio, IEDMT y los tributos sobre el **juego**. En ellos la Comunidad asume también competencias normativas y de gestión —puede, dentro de ciertos límites, regular tipos, mínimos exentos y deducciones—.
- **Cedidos parcialmente** en su rendimiento (lo que el mapa recoge como mera «participación»): el **50 % del IRPF**, el **50 % del IVA** y el **58 % de los Impuestos Especiales de fabricación** (cerveza; vino y bebidas fermentadas; productos intermedios; alcohol y

bebidas derivadas; hidrocarburos; labores del tabaco; y electricidad). Aquí la Comunidad solo percibe una fracción de la recaudación, sin poder alterar el régimen del tributo.

Este reparto de la cesión desarrolla la habilitación del art. 11 de la LOFCA y se estudia con detalle en el Tema 38.

EJEMPLO

③ **Un mismo ciudadano ante los tres niveles.** Seguir a una persona a lo largo de un año permite ver cómo cada operación cae en un escalón distinto de la Hacienda.

Operación	Impuesto	Nivel
Cobra su nómina	IRPF	Estatal (con participación cedida a la CCAA)
Llena el depósito de gasolina	IVA + IIEE (Hidrocarburos)	Estatal (con participación cedida)
Compra un piso de segunda mano	ITP	Estatal cedido a la CCAA
Recibe una herencia	ISD	Estatal cedido a la CCAA
Es propietario de ese piso	IBI	Local
Reforma la cocina (obra con licencia)	ICIO	Local
Paga el impuesto de su coche	IVTM	Local

La misma renta y el mismo patrimonio alimentan los tres niveles a la vez: el Estado grava la renta y el consumo, la Comunidad Autónoma percibe el tráfico patrimonial cedido y su participación en los grandes impuestos, y el Ayuntamiento se financia con la propiedad inmueble, la obra y el vehículo.

MATIZ

Las figuras del mapa no operan de forma aislada: entre algunas hay reglas de **incompatibilidad**. La más importante enfrenta la modalidad de **Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO)** del ITP y AJD con el **IVA**: una misma operación no puede quedar sujeta a los dos a la vez. Como regla, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por **empresarios o profesionales** en el ejercicio de su actividad tributan por IVA, y las transmisiones **entre particulares** por TPO (art. 7.5 del Texto Refundido del ITP y AJD, Real Decreto Legislativo 1/1993). La excepción típica son las **segundas y ulteriores entregas de inmuebles**, exentas de IVA, que al quedar fuera de este vuelven a TPO. En cambio, el **IVA** sí es compatible con los **Impuestos Especiales** —el IVA se calcula sobre un precio que ya incorpora la accisa— y con los **derechos de aduana** en la importación. Y en la imposición directa, una misma adquisición no puede gravarse a la vez por el **IRPF** y por el **ISD**: lo sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (herencias, legados y donaciones) queda excluido del IRPF (art. 6.4 de la Ley 35/2006).

MATIZ

No hay que confundir **tributo cedido** con **tributo propio**. El **cedido** (ITP-AJD, ISD, Patrimonio, IEDMT, juego) es un impuesto de **titularidad estatal** —creado por el Estado en ejercicio de su potestad originaria (art. 133.1)— cuyo rendimiento, total o parcial, y a veces competencias normativas y de gestión, se **transfieren** a la Comunidad Autónoma en los términos de la LOFCA y de la Ley 22/2009. El **tributo propio** (art. 157.1.b) lo **establece y regula la propia Comunidad** mediante su ley autonómica, en ejercicio de la potestad derivada del art. 133.2, con el límite de no gravar hechos imponible ya gravados por el Estado ni recaer sobre materias imponible reservadas a las entidades locales (art. 6 LOFCA). Por eso una Comunidad puede rebajar el tipo del ISD (cedido) pero no puede, en cambio, inventar un tributo que duplique el IVA.

Al catálogo estatal se han incorporado además figuras recientes que el mapa clásico no recoge, entre ellas el **Impuesto Complementario** de la **Ley 7/2024, de 20 de diciembre**, que transpone la **Directiva (UE) 2022/2523** —el llamado «Pilar 2» del acuerdo de la OCDE— y asegura una tributación mínima efectiva del **15 %** a los grandes grupos multinacionales y nacionales que superen cierta cifra de negocios. Es un caso excepcional de armonización europea que alcanza la **imposición directa** —normalmente no armonizada, como se verá en el epígrafe 3—. Junto a ella figuran otros tributos estatales de creación reciente (impuesto sobre servicios digitales, impuesto sobre las transacciones financieras, impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas o el impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables), que se estudian en sus temas respectivos.

EJEMPLO

④ **Tributo cedido total frente a cedido parcial: qué puede tocar la Comunidad.** La diferencia entre los dos grados de cesión no es teórica; decide qué margen de maniobra tiene la Comunidad Autónoma sobre cada figura.

Tributo	Grado de cesión	Qué puede hacer la CCAA
---------	-----------------	-------------------------

ISD (Sucesiones y Donaciones)	Cedido en su totalidad	Percibe todo el rendimiento y, además, regula tipos, reducciones de la base y bonificaciones; por eso una misma herencia puede tributar de forma muy distinta según la Comunidad
IVA	Cedido parcialmente (50 %)	Solo percibe el 50 % de la recaudación generada en su territorio; no puede tocar ni el tipo, ni las exenciones, ni ningún elemento del impuesto, que sigue siendo enteramente estatal (y europeo)

Regla práctica: en el **cedido total** la Comunidad recauda y además legisla dentro de ciertos límites; en el **cedido parcial** solo recibe una porción del dinero, sin llave normativa alguna. Por eso una Comunidad puede rebajar el ISD para atraer patrimonios, pero no puede rebajar «su» IVA para abaratar el consumo: ese impuesto no se toca.

RECUERDA

Resumen por niveles. **Estatal**: competencia exclusiva sobre **Hacienda general y Deuda del Estado** (art. 149.1.14.^a) y **potestad originaria** para crear tributos por ley (art. 133.1); concentra IRPF, IS, IRNR, IVA, IIEE, ITP-AJD, ISD y aduanas. **Autonómico**: **autonomía financiera con coordinación y solidaridad** (art. 156), recursos del art. 157 (cedidos, participaciones, tributos propios, FCI del art. 158.2), desarrollo en la **LOFCA** y la **Ley 22/2009** (art. 25: cesión total de ITP-AJD, ISD, Patrimonio, IEDMT y juego; parcial del 50 % del IRPF, 50 % del IVA y 58 % de los IIEE de fabricación); régimen común frente a los forales de País Vasco y Navarra. **Local**: **suficiencia financiera** (art. 142), sin potestad legislativa, desarrollada en el **TRLRHL** (RDLeg 2/2004); figuras IBI, IAE, IVTM, ICIO e IIVTNU, más el recargo provincial sobre el IAE. Cuidado: **cedido** ≠ **propio** —el cedido es estatal con rendimiento transferido; el propio lo crea la CCAA— y **TPO** ≠ **IVA** —son incompatibles—.

TEMA 17

Epígrafe 3 — La armonización fiscal de la Unión Europea

La condición de Estado miembro de la Unión Europea recorta y orienta el poder tributario español. Este epígrafe delimita primero qué es la armonización y por qué alcanza sobre todo a la imposición indirecta, expone después su fundamento en los Tratados y la regla de no discriminación, y repasa por último los tributos armonizados, la coordinación de la imposición directa, la cooperación administrativa y el papel del Tribunal de Justicia.

1. Qué significa «armonización fiscal» y por qué existe

La pertenencia de España a la Unión Europea condiciona de raíz su sistema tributario. Buena parte de las normas que aplica la Administración tributaria española no nacen del legislador nacional, sino que traen causa del Derecho de la Unión, que las impone, las limita o las orienta. Por eso deben deslindarse dos conceptos próximos: armonización y coordinación.

La **armonización** consiste en aproximar las legislaciones tributarias de los Estados miembros mediante normas comunes de la Unión —fundamentalmente **directivas**— que fijan un marco al que cada Estado debe adaptar su Derecho interno. El Estado conserva la competencia formal para regular el tributo, pero lo hace dentro de los límites, definiciones y tipos mínimos que marca la directiva. La **coordinación**, en cambio, es un grado menor de intervención: no impone un modelo común de tributo, sino que persigue evitar fricciones entre sistemas nacionales que siguen siendo autónomos —dobles imposiciones, tratamientos dispares de operaciones transfronterizas, elusión— mediante normas puntuales y, sobre todo, mediante la cooperación entre administraciones.

El origen de la armonización fiscal europea suele situarse en el **Informe Neumark** (1962), que recomendó a la entonces Comunidad Económica Europea sustituir los **impuestos en cascada** —que gravaban el valor total del producto en cada fase de la cadena de producción

y distribución, acumulando así impuesto sobre impuesto— por un impuesto común sobre el valor añadido. A partir de ahí la construcción avanzó en dos grandes etapas:

- **Primera etapa** (años sesenta y setenta), centrada en la unión aduanera y en los recursos propios de la Comunidad: las **Primera y Segunda Directivas del IVA** (1967) impusieron a los Estados el modelo común del impuesto, y la **Sexta Directiva** (77/388/CEE, de 1977) unificó su base imponible.
- **Segunda etapa** (años ochenta y noventa), volcada en la realización del **mercado interior** de 1993: supresión de las fronteras fiscales interiores y régimen del IVA intra-comunitario.

Todo ese acervo se refundió más tarde en la vigente Directiva 2006/112/CE.

La clave que ordena todo el epígrafe es esta: la **imposición indirecta está armonizada** (IVA, impuestos especiales, unión aduanera), mientras que la **imposición directa** (Impuesto sobre Sociedades, imposición de las personas físicas) **no está armonizada**, sino, a lo sumo, coordinada. La razón última es económica. Los impuestos indirectos gravan el consumo y se incorporan al precio de los bienes y servicios que circulan por el mercado interior. Unas legislaciones dispares distorsionarían de inmediato la libre circulación de mercancías y la competencia entre empresas de distintos Estados, de modo que aproximarlas es condición de existencia del propio mercado único. Los impuestos directos gravan la renta y el patrimonio y afectan menos a esa circulación, además de tocar más de cerca la soberanía presupuestaria de cada Estado, celoso de decidir cómo grava a sus contribuyentes.

MATIZ

No hay que equiparar «no armonizado» con «al margen del Derecho de la Unión». La imposición directa es competencia de los Estados miembros, pero estos deben ejercerla **respetando las libertades fundamentales** del Tratado (libre circulación de personas, servicios y capitales, y libertad de establecimiento) y las **normas de coordinación** aprobadas por la Unión. Dicho de otro modo: la Unión no dicta cómo debe ser el Impuesto sobre Sociedades español, pero sí puede declarar contraria a los Tratados una norma de ese impuesto que discrimine, por ejemplo, a las filiales de sociedades de otros Estados. La frontera relevante, por tanto, no es «armonizado / libre», sino «armonizado (imposición indirecta) / coordinado y limitado por las libertades (imposición directa)».

2. El fundamento en los Tratados (arts. 113 a 115 TFUE)

La competencia de la Unión para intervenir en materia fiscal no se presume: debe estar atribuida por los Tratados. El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) contiene las bases jurídicas que la habilitan, y su lectura explica por qué la armonización avanza deprisa en la imposición indirecta y con enorme lentitud en la directa.

Artículo 113 TFUE · Armonización de la imposición indirecta

El precepto capital es el **artículo 113 TFUE**, base jurídica específica de la armonización de la **imposición indirecta**. Dispone que el Consejo, por **unanimidad** con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y **previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo (CESE)**, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los **impuestos sobre el volumen de negocios** (es decir, el IVA), los **impuestos sobre consumos específicos** (los impuestos especiales) y **otros impuestos indirectos**, en la medida en que dicha armonización sea **necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior** y evitar las distorsiones de la competencia. El artículo 113 tiene cinco notas:

- **Qué se armoniza:** solo la imposición indirecta.
- **Quién decide:** el Consejo.
- **Con qué mayoría:** unanimidad.

- **Papel del Parlamento:** mera consulta, no codecisión.
- **Con qué límite:** lo necesario para el mercado interior, no más.

Artículos 114 y 115 TFUE · Aproximación de legislaciones

Los artículos 114 y 115 TFUE contienen las bases jurídicas generales de aproximación de legislaciones. El artículo 114 TFUE permite adoptar, por procedimiento legislativo ordinario y por mayoría cualificada, las medidas de aproximación necesarias para el establecimiento y funcionamiento del mercado interior; pero su apartado 2 **excluye expresamente las disposiciones fiscales**, de modo que este cauce ágil, mayoritario, no sirve para armonizar tributos. Queda entonces el artículo 115 TFUE, que habilita al Consejo para adoptar, por **unanimidad** y con arreglo a un procedimiento legislativo especial —también con simple consulta al Parlamento y al CESE—, **directivas para la aproximación** de las disposiciones nacionales que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior. Este artículo 115, precisamente porque no está sujeto a la exclusión del 114, es la **base jurídica sobre la que se sostiene la escasa coordinación de la imposición directa**: las directivas matriz-filial, de intereses y cánones, de fusiones o la propia ATAD se han aprobado al amparo del artículo 115.

MATIZ

Compárense los tres preceptos. El artículo 114 es la vía rápida —mayoría cualificada, codecisión con el Parlamento— pero **veda lo fiscal**. Los artículos 113 y 115 son las vías fiscales, y ambas exigen **unanimidad** en el Consejo y relegan al Parlamento a un papel consultivo. La diferencia entre ellos es de objeto: el 113 es específico de la imposición **indirecta**, el 115, general, sirve de asidero a la **directa**. La consecuencia práctica es enorme: cualquier avance en fiscalidad europea requiere el acuerdo de los veintisiete Estados. Un solo veto lo bloquea.

EJEMPLO

⑤ **La unanimidad como freno.** La exigencia de unanimidad del artículo 113 explica el estado real de la armonización, y no es un mero detalle de procedi-

miento. El IVA se armoniza desde 1967 y hoy descansa en un sistema común muy detallado, porque su ausencia habría hecho inviable el mercado interior. En cambio, propuestas más recientes —como un impuesto europeo sobre los servicios digitales o una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades— llevan años atascadas: basta que un puñado de Estados con intereses fiscales distintos se opongan para que no salgan adelante. La regla de unanimidad protege la soberanía fiscal nacional, pero al precio de convertir cada reforma en una negociación de todos contra todos. Por eso se debate periódicamente sustituirla por la mayoría cualificada mediante la llamada «cláusula pasarela» del artículo 48 del Tratado de la Unión Europea, cambio que, paradójicamente, también exigiría unanimidad para activarse.

3. La regla de no discriminación fiscal (arts. 110 a 112 TFUE)

Junto a las bases jurídicas que permiten armonizar, los Tratados imponen una prohibición que opera aunque no exista armonización alguna: el Estado no puede utilizar sus tributos internos como barrera encubierta frente a los productos de otros Estados miembros. Es la vertiente fiscal de la libre circulación de mercancías y se recoge en los artículos 110 a 112 TFUE.

Artículos 110 a 112 TFUE · Prohibición de tributos internos discriminatorios

El artículo 110 TFUE es la pieza esencial. Prohíbe a los Estados gravar, **directa o indirectamente**, los productos de los demás Estados miembros con **tributos internos superiores** a los que gravan los productos nacionales **similares**, y prohíbe, además, gravar los productos de otros Estados con tributos internos que puedan **proteger indirectamente otras producciones** nacionales. El precepto no exige que la norma nacional distinga abiertamente por el origen del producto —esa discriminación sería tan burda que apenas se da—, sino que alcanza también la discriminación **encubierta**: un tributo formulado con criterios en apariencia neutros (la cilindrada, la potencia fiscal, una categoría técnica) que, de hecho, recae con más fuerza sobre los bienes importados. Es una norma de aplicación directa: los particulares pueden invocarla ante los tribunales nacionales frente a un tributo que la vulnere.

El **artículo 111 TFUE** cierra la salida por el otro extremo: los productos exportados a otro Estado miembro no pueden beneficiarse de una **devolución de tributos internos superior** al importe de los que efectivamente hayan gravado esos productos. Se evita así que la devolución a la exportación encubra una subvención. Y el **artículo 112 TFUE** somete a **aprobación previa del Consejo**, por tiempo limitado, las exoneraciones y reembolsos a la exportación —y los gravámenes compensatorios a la importación— referidos a impuestos **distintos** de los indirectos armonizados (volumen de negocios, consumos específicos y otros impuestos indirectos), precisamente para que la imposición directa no se use como instrumento encubierto de fomento de las exportaciones.

EJEMPLO

⑥ **Un impuesto interno que discrimina sin decirlo.** Imagínese un Estado que establece un impuesto anual de circulación de vehículos con un tramo ordinario para los coches de hasta cierta potencia fiscal y un tramo especial, muy superior, para los de potencia más alta. Sobre el papel el criterio es neutro —la potencia—, y se aplica igual a coches nacionales e importados. Pero si resulta que la industria nacional no fabrica ningún modelo por encima de ese umbral, de modo que **solo los vehículos importados** caen en el tramo gravoso, el tributo produce el mismo efecto que si discriminara expresamente por el origen. El artículo 110 TFUE prohíbe este resultado: el Tribunal de Justicia ha declarado contrarios al Tratado tributos de este tipo por gravar más, de hecho, a los productos de otros Estados miembros que a los nacionales similares. La lección es que el artículo 110 mira al **efecto**, no a la redacción de la norma.

4. La imposición indirecta armonizada: IVA, impuestos especiales y unión aduanera

Sobre la base del artículo 113 TFUE, la imposición indirecta es hoy el terreno más profundamente armonizado del sistema tributario. Se articula en tres bloques.

El **Impuesto sobre el Valor Añadido** es el tributo más armonizado de todos. Su régimen común se contiene en la **Directiva 2006/112/CE** del Consejo, de 28 de noviembre de

2006, relativa al sistema común del IVA —refundición de la histórica Sexta Directiva de 1977—, a la que se han sumado directivas posteriores en materia de tipos, comercio electrónico y régimen definitivo. La Directiva fija el hecho imponible, el devengo, la base, el mecanismo de deducción, las exenciones y una **horquilla de tipos**: un tipo general no inferior al 15 % y la posibilidad de tipos reducidos con un mínimo del 5 %, más ciertos tipos superreducidos históricos. Los Estados fijan sus tipos dentro de esos márgenes, pero no pueden apartarse de la estructura común. La Ley 37/1992 del IVA española es, en lo esencial, la transposición de esta Directiva.

Sobre el IVA europeo hay una precisión clásica. El modelo que la Unión persigue como sistema **definitivo** gravaría las operaciones intracomunitarias en **origen**, esto es, en el Estado del vendedor y con su tipo, como si el mercado interior fuese un único mercado nacional. Pero las **diferencias de tipos** entre Estados y la desconfianza sobre el reparto de la recaudación lo han impedido. Por eso, desde la supresión de las fronteras fiscales interiores en 1993 (Directiva 91/680/CEE), rige un **régimen transitorio** que mantiene la tributación en **destino**: la adquisición intracomunitaria se grava en el Estado de llegada y consumo, y no en el de origen. Ese régimen, nacido como provisional, se ha prolongado indefinidamente y continúa vigente, pese a los sucesivos planes de la Comisión para implantar el sistema definitivo en origen.

Los **impuestos especiales** o accisas son el segundo bloque. Su **régimen general** —tenencia, circulación en **régimen suspensivo** (la mercancía se fabrica, almacena y circula sin pagar todavía el impuesto, que queda en suspenso hasta que el producto sale a consumo), **devengo** (el momento en que nace la obligación de pagar) y controles— está armonizado por la **Directiva 2020/262** del Consejo, que refunde y sustituye a la anterior Directiva 2008/118/CE. A ese régimen horizontal se añaden directivas **por producto**, que fijan estructuras y tipos mínimos:

- **Alcohol y bebidas alcohólicas** — Directivas 92/83/CEE (estructuras) y 92/84/CEE (tipos).
- **Labores del tabaco** — Directiva 2011/64/UE.
- **Productos energéticos y electricidad** — Directiva 2003/96/CE. Nuestra Ley 38/1992 de Impuestos Especiales transpone este entramado, y por eso su articulado remite constantemente a los códigos de la **nomenclatura combinada** —el sistema europeo de clasificación arancelaria de las mercancías— y a definiciones de origen europeo.

El tercer bloque es la **unión aduanera**, la forma más intensa de integración fiscal indirecta. No hay meramente aproximación de legislaciones, sino un **Derecho único y directamente aplicable**: un **arancel aduanero común** frente a terceros países y un cuerpo normativo uniforme, el **Código Aduanero de la Unión** (Reglamento UE 952/2013), que desplaza a la legislación nacional. Los derechos de aduana son, además, un **recurso propio** de la Unión —un ingreso que se transfiere directamente al presupuesto de la Unión, y no al del Estado que materialmente lo recauda—. El régimen aduanero se desarrolla en los temas específicos de aduanas, a los que corresponde su estudio detallado.

EJEMPLO

⑦ **Por qué el IVA está armonizado y el Impuesto sobre Sociedades no.** Piénsese en una empresa que vende un mismo producto en varios Estados miembros. Si el IVA no estuviera armonizado, cada venta transfronteriza tropezaría con hechos impositivos, exenciones y reglas de deducción distintas, y la mercancía cruzaría fronteras con cargas fiscales dispares que falsearían el precio y la competencia: el mercado interior sería inviable. De ahí que el IVA se armonice hasta el detalle. En cambio, que Irlanda grave los beneficios societarios a un tipo bajo y otro Estado a uno alto no impide que las mercancías circulen: incide en dónde se localizan las empresas, no en el flujo de bienes. Como el efecto sobre el mercado interior es menos inmediato —y como los Estados defienden con celo su recaudación directa—, la Unión se ha limitado a coordinar la imposición directa, no a armonizarla. La distinta intensidad no es un capricho: responde a la distinta relación de cada impuesto con la libre circulación.

5. La imposición directa: no armonizada, pero coordinada

La imposición directa sigue siendo competencia de los Estados miembros. No existe un «Impuesto europeo sobre Sociedades» ni una directiva que armonice su estructura como la 2006/112/CE armoniza el IVA. Lo que sí existe es un conjunto de directivas de **coordinación**, aprobadas al amparo del artículo 115 TFUE, que resuelven problemas concretos del tráfico transfronterizo dentro de la Unión, y que pueden agruparse en dos generaciones.

La **primera generación** persigue eliminar obstáculos fiscales a las operaciones intracomunitarias de los grupos de empresas, evitando la doble imposición. Comprende tres directivas clásicas. La **Directiva 2011/96/UE**, matriz-filial, elimina la retención en origen sobre los **dividendos** que una filial distribuye a su matriz situada en otro Estado miembro y evita que esos beneficios se graven dos veces. La **Directiva 2003/49/CE** hace lo propio con los **intereses y cánones** pagados entre sociedades asociadas de distintos Estados. Y la **Directiva 2009/133/CE**, de fusiones, establece un régimen de **neutralidad fiscal** —diferimiento del gravamen— para fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores transfronterizos, de modo que la reorganización empresarial no se penalice fiscalmente por el hecho de cruzar una frontera interior.

La **segunda generación** cambia de signo: ya no facilita operaciones, sino que combate la **elusión fiscal** de los grupos multinacionales, en línea con el proyecto BEPS de la OCDE. Su norma emblemática es la **Directiva (UE) 2016/1164**, conocida como **ATAD** (*Anti Tax Avoidance Directive*), que impone a los Estados un suelo común de **cinco** medidas antiabuso en el Impuesto sobre Sociedades:

Medida	Qué combate
Limitación de la deducibilidad de intereses	La erosión de bases imponibles por endeudamiento excesivo intragrupo
Impuesto de salida (<i>exit tax</i>)	Grava las plusvalías latentes cuando una empresa traslada activos o su residencia fuera del Estado
Transparencia fiscal internacional (sociedades extranjeras controladas)	Atribuye a la matriz las rentas desviadas a filiales en territorios de baja tributación
Asimetrías híbridas	Neutraliza los desajustes por los que un mismo gasto se deduce dos veces o una renta no tributa en ninguna parte (ampliada por la ATAD 2, Directiva 2017/952)
Norma general antiabuso (cláusula de cierre)	Permite desconocer los montajes carentes de razones económicas válidas cuyo objetivo esencial sea obtener una ventaja fiscal

La ATAD se ha incorporado al Impuesto sobre Sociedades español mediante las oportunas reformas de la Ley 27/2014. En esa misma línea de tributación mínima se sitúa el reciente **Impuesto Complementario** (Ley 7/2024), que transpone la Directiva (UE) 2022/2523 y garantiza un gravamen efectivo mínimo del 15 % a los grandes grupos: un paso más de

la Unión hacia la imposición directa, aunque siga sin armonizar la estructura del propio Impuesto sobre Sociedades.

MATIZ

Existe una asimetría entre las dos generaciones que no debe mezclarse. Las directivas matriz-filial, de intereses y cánones y de fusiones **favorecen** al contribuyente: le quitan cargas para que la operación transfronteriza no salga peor que la interna. La ATAD hace lo contrario: **impone** al contribuyente un mínimo de gravamen antielusión que los Estados no pueden rebajar. Ambas son coordinación, no armonización, porque ninguna dicta la estructura completa del Impuesto sobre Sociedades: se limitan a fijar reglas puntuales —de favor o de cierre— sobre un impuesto que sigue siendo íntegramente nacional.

6. La cooperación administrativa y el intercambio de información (Directivas DAC)

La armonización sustantiva sería inaplicable sin instrumentos que permitan a las administraciones controlar hechos que ocurren en varios Estados a la vez. Esa es la función de la cooperación administrativa, hoy uno de los frentes más dinámicos del Derecho fiscal de la Unión.

La norma base es la **Directiva 2011/16/UE** relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad —conocida por sus siglas **DAC**—, que sustituyó a la vieja directiva de asistencia mutua de 1977 y estableció el marco del **intercambio de información** entre autoridades tributarias: previa solicitud, espontáneo y, sobre todo, **automático**. Desde entonces la Directiva ha sido objeto de sucesivas ampliaciones, cada una con su acrónimo, que han ido extendiendo el intercambio automático a nuevas realidades:

Ampliación	Qué información alcanza
DAC2	Cuentas financieras (incorpora el estándar común de la OCDE)
DAC3	Acuerdos tributarios previos con efecto transfronterizo

DAC4	Informe país por país de los grandes grupos
DAC5	Acceso de las autoridades fiscales a la información antiblanqueo
DAC6	Mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva (deber de los intermediarios de declararlos)
DAC7	Vendedores en plataformas digitales
DAC8	Proveedores de servicios sobre criptoactivos

En España, esta cooperación se ha incorporado sobre todo a través de la disposición adicional vigésima segunda de la Ley General Tributaria y su desarrollo reglamentario.

El sentido del conjunto es claro: en una economía sin fronteras interiores, ningún Estado puede controlar por sí solo las rentas, cuentas y estructuras de sus contribuyentes cuando estos operan en varios países. El intercambio automático de información convierte la opacidad transfronteriza —durante décadas, el terreno natural del fraude y la elusión— en un espacio cada vez más transparente para las administraciones.

7. El Tribunal de Justicia como garante de las libertades

Cierra el sistema el **Tribunal de Justicia de la Unión Europea** (TJUE), que desempeña en materia fiscal una función central en la integración, más allá de la de mero árbitro. Su papel se despliega en dos direcciones.

De un lado, **interpreta y aplica** el Derecho armonizado —el IVA, los impuestos especiales, las aduanas—, garantizando que las directivas se entiendan de forma uniforme en toda la Unión, principalmente a través de las **cuestiones prejudiciales** que le plantean los tribunales nacionales. La cuestión prejudicial es la pregunta que un juez nacional eleva al Tribunal de Justicia cuando, para resolver un pleito, necesita saber cómo debe interpretarse una norma de la Unión; la respuesta del Tribunal vincula y unifica esa interpretación en todos los Estados. Una sentencia del Tribunal sobre el alcance de una exención del IVA vincula la interpretación de la Ley 37/1992 española igual que la de la ley alemana o francesa.

De otro lado, y aquí reside su mayor influencia, el Tribunal controla que las normas fiscales nacionales —**incluidas las de imposición directa no armonizada**— respeten las **libertades fundamentales** del Tratado. Aunque el Impuesto sobre Sociedades sea competencia

nacional, una norma que trate peor a la sucursal de una sociedad de otro Estado miembro que a una nacional, o que grave más las inversiones en el extranjero que las domésticas, puede vulnerar la libertad de establecimiento o la libre circulación de capitales y ser, por ello, contraria al Derecho de la Unión. A través de una copiosa jurisprudencia, el Tribunal ha ido depurando los sistemas tributarios nacionales de disposiciones discriminatorias, forzando a los Estados —también a España— a modificar preceptos de sus leyes fiscales para acomodarlos a las libertades. Es, así, la vía por la que el Derecho de la Unión penetra incluso en el terreno no armonizado de la imposición directa.

RECUERDA

Origen y clave: la armonización arranca del **Informe Neumark** (1962) y avanza en dos etapas (unión aduanera y recursos propios; después mercado interior de 1993). Regla maestra: la imposición **indirecta** se armoniza, la **directa** solo se coordina. **Fundamento en los Tratados:** la indirecta por el **art. 113 TFUE** (Consejo, **unanimidad**, consulta al Parlamento y al CESE, en lo necesario para el mercado interior); la directa por el **art. 115 TFUE** (también unanimidad), porque el **art. 114** excluye lo fiscal. **No discriminación:** el **art. 110 TFUE** prohíbe los tributos internos que graven más —directa o indirectamente— los productos de otros Estados miembros; el 111 limita la devolución a la exportación y el 112 la controla en la imposición directa. **Indirecta armonizada:** IVA (Directiva **2006/112/CE**, con régimen transitorio de tributación en **destino** a la espera del definitivo en origen), impuestos especiales (régimen general Directiva **2020/262** + directivas por producto: alcohol 92/83, tabaco 2011/64, energía 2003/96) y unión aduanera (arancel común, Código Aduanero de la Unión, Reglamento **952/2013**). **Directa, no armonizada pero coordinada:** matriz-filial (**2011/96**), intereses y cánones (2003/49), fusiones (2009/133) y, contra la elusión, **ATAD (2016/1164)**: limitación de intereses, impuesto de salida, transparencia fiscal internacional, híbridos y norma general antiabuso), más el Impuesto Complementario del 15 % (Ley 7/2024, Directiva UE 2022/2523). **Cooperación:** Directivas **DAC** (2011/16 y sucesivas DAC2 a DAC8, intercambio automático de información). **TJUE:** interpreta el Derecho armonizado y depura las normas fiscales nacionales que vulneran las **libertades fundamentales**, incluso en la imposición directa.

TU OPOSICIÓN, EN UNA APP



El temario que tienes en las manos cobra vida en la app Persevera, con todo para estudiarlo:

tests · psicotécnicos · flashcards con repaso espaciado · supuestos
cursos · simulacros · mapas mentales · tutor IA · planificador

7 días de prueba · Suscripción sin permanencia: cancelas cuando quieras.



APP STORE

para iPhone y iPad



GOOGLE PLAY

para Android



EN LA WEB

app.perseveraoposiciones.com

DEL MISMO EQUIPO



Eroodite — Estudia cualquier cosa con IA

Persevera es para tu oposición. **Eroodite, para todo lo demás:** tu carrera universitaria, otras oposiciones o cualquier material que caiga en tus manos. Sube tus apuntes, PDFs, vídeos de YouTube o fotos y su inteligencia artificial te crea al momento exámenes, fichas de repaso, resúmenes y mapas mentales. Con un tutor con IA que resuelve dudas —hasta las que le haces una foto—, repaso espaciado y modo concentración.

Tus apuntes, listos para estudiar en segundos. Empieza gratis.



APP STORE

para iPhone y iPad



GOOGLE PLAY

para Android