

CRONICA TRIBUTARIA

Boletín de Actualidad 2/2012



INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES

SUMARIO

Carbajo Vasco, Domingo: Una crítica de los regímenes fiscales en favor de las pequeñas y medianas empresas (PYME)

Carrasco González, Francisco Miguel y Fernández Gómez del Castillo, Ana María: Aspectos procedimentales de la propuesta de Directiva relativa a una Base Imponible Consolidada Común en el Impuesto sobre Sociedades

López Espadafor, Carlos María: Las tasas por las actuaciones de las oficinas de extranjeros

Martínez Giner, Luis Alfonso: La “multilateralización” de la cooperación administrativa en materia fiscal: avances en el Convenio OCDE-Consejo de Europa sobre asistencia administrativa

Miguel Canuto, Enrique de: Constitucionalidad de la estabilidad presupuestaria: fundamentos

UNA CRÍTICA DE LOS REGÍMENES FISCALES EN FAVOR DE LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS (PYME)

Domingo Carbajo Vasco

Agencia Estatal de Administración Tributaria

1. Nota previa

Tradicionalmente, tanto la doctrina hacendística como la opinión pública han solido defender la implantación de regímenes fiscales especiales favorables a las pequeñas y medianas empresas (en adelante, RFPYME), por múltiples razones.

Basta observar el sistema tributario español para encontrarnos con tales RFPYME, desde el método de estimación objetiva para la determinación de las bases imponibles de ciertas actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), pasando por el régimen fiscal especial de “incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión”, regulado básicamente en los artículos 108 a 114, ambos inclusive, del Real Decreto-Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS) o el régimen simplificado en el IVA.

Pues bien, existen poderosas razones para afirmar, frente a la opinión dominante, que la existencia de tales RFPYME no se basa en decisiones racionales, ni siquiera en una genuina preocupación por las especiales dificultades de las PYME en una economía globalizada, sino que, simplemente, responden a determinados intereses colectivos, debilitan el funcionamiento del sistema tributario y de la Administración tributaria (AT) y es más que dudoso su resultado desde el punto de vista coste-beneficio.

En las breves páginas que siguen, trataremos de desarrollar más ampliamente los argumentos anteriores. Se trata, en cualquier caso, de un texto más de Política Fiscal que de Derecho Financiero o de Hacienda Pública, pues no pretende ofrecer un estudio exhaustivo de la regulación legal de los RFPYME en España, ni tampoco realizar un análisis cuantitativo de los mismos o proponer reformas normativas o administrativas al respecto, sino esencialmente reseñar los problemas que, para el funcionamiento de los sistemas tributarios, provocan la pervivencia y variedad de tales regímenes.

2. Razones que justifican la existencia de regímenes fiscales especiales para las PYME.

Las dificultades y los intentos de hacer tributar efectivamente a las PYME conforman, sin ningún género de dudas, una de las materias clásicas de la Hacienda Pública y del Derecho Tributario en todo el mundo y en todas las épocas.

Toda la doctrina califica a las PYME como un *hard to tax group*, es decir, un colectivo de obligados tributarios, cuyas características: escasa dimensión, medida por varios parámetros: cifra de negocios, número de trabajadores, beneficios, etc., número amplio de sujetos afectados, falta de una gestión profesionalizada, manifestada, por ejemplo, por la ausencia de prácticas contables rigurosas, confusión entre las figuras del capitalista, del gestor y del trabajador y de las actividades que cada uno de ellos realiza en el seno de la “explotación económica”, dificultades para diferenciar en la renta generada por sus actividades económicas entre el beneficio del empresario (rendimiento del capital) y otras modalidades de renta, específicamente, la atribuible al trabajo del

propio empresario, con la subsiguiente problemática de la llamada “auto explotación”, escaso nivel educativo del empresario o gestor de la empresa, etc.; conllevan (de acuerdo a la opinión doctrinal dominante) la necesidad (*sic*) de que las Administraciones Tributarias (en adelante, AATT) de cualquier país se planteen la oportunidad y la necesidad de establecer para las PYME algún tipo de régimen fiscal “especial” que se adapte a esas “particularidades” o características específicas.

Ahora bien, junto a esta estrategia fiscal, la cual predica la pertinencia de una serie de RFPYME que, sencillamente, se adaptarían a las particularidades de los obligados tributarios calificados como PYME, convive otra estrategia de Política Fiscal que también los sustenta.

Esta segunda visión amerita la necesidad de disponer de RFPYME para conseguir que estos sujetos formen parte de alguna manera del universo de obligados tributarios y contribuyan, siquiera mínimamente, a los ingresos públicos; tratándose, en definitiva, de una estrategia tendente a favorecer el cumplimiento fiscal de tales individuos.

De esta forma, para tal corriente de opinión, el RFPYME sería un precipitado, un resultado obligado de las especificidades de las PYME que, en principio, haría inviable su tributación bajo el modelo general de imposición y una concesión de las AATT ante éstas, es decir, los RFPYME responderían a principios de simplicidad, practicidad y realismo administrativo.

Se trataría, en consecuencia, de una técnica fiscal para “favorecer” el cumplimiento de las PYME, focalizada en medidas de simplificación y de adaptación de los parámetros tributarios a sus “peculiaridades”.

Ahora bien, según otra tesis, las particularidades de las PYME necesitan de propuestas fiscales diferenciadas respecto de la gran empresa por causas bien distintas a las anteriores.

En esta tercera variedad de práctica fiscal para hacer tributar a las PYME bajo una regulación especial, predomina la visión de las mismas, no tanto como un conjunto de entidades (personas físicas, jurídicas o entes sin personalidad jurídica, caso de las comunidades de bienes) difíciles, arduas de fiscalizar, complejas, resistentes a la fiscalidad, informales, etc., sino como un colectivo empresarial muy importante para la actividad económica de cualquier país, su *backbone*, cuya constitución y desarrollo debería potenciarse.

Tratándose de entidades, en consecuencia, esenciales para la prosperidad y el progreso económico y creadoras de la mayoría del empleo de la nación, esta tercera modalidad de estrategia fiscal diseñaría un RFPYME como un incentivo, es decir, como un elenco de beneficios o gastos tributarios que, reduciendo la tributación efectiva de las PYME, crearía nuevos empresarios e impulsaría el desarrollo económico y la creación de empleo en el Estado.

En esta línea, incluso, se plantea que el régimen general impositivo sea, precisamente, el de la PYME, pues ésta conforma la inmensa mayoría de los contribuyentes del país y, por lo tanto, la “especialidad” del sistema tributario resulta ser, por el contrario, la gran empresa¹.

¹ En cualquier caso, nuevamente, el problema es la definición del ámbito de “pequeña y mediana empresa”; así, en España, en el Impuesto sobre Sociedades, el régimen fiscal especial conocido como de “incentivos tributarios a las empresas de reducida dimensión”, popularmente denominado de PYME, supone más del 90 por 100 de los contribuyentes que declaran por este impuesto (en 2009, sobre un total

El argumento sigue afirmando que, si se desea ampliar la dimensión empresarial y lograr unas tasas de desarrollo económico apreciables, todo el sistema tributario ha de adaptarse a la realidad empresarial nacional, plagada de PYME, poniendo a su servicio, asimismo, mecanismos específicos de información y asistencia por parte de las AATT. Asimismo, el mismo argumento exalta la conveniencia de favorecer el nacimiento de empresas, resaltando los caracteres positivos del llamado “espíritu emprendedor”, *entrepreneurship*.

Resulta, cuanto menos evidente que, conforme a la visión que tengamos de la PYME y su función en el sistema tributario, el diseño y características del RFPYME que el legislador haya establecido para las mismas, será muy distinto y guiado por objetivos muy diferenciados e incluso contradictorios y superpuestos entre sí.

La situación se complica, si tenemos en cuenta que, a la hora de analizar el fundamento de este tipo de “especialidades tributarias”, conviene empezar afirmando que los rasgos que se predicen con anterioridad de las PYME, pueden darse en su totalidad o solamente algunos de los potenciales integrantes del RFPYME, lo cual conduce a la convivencia de una variedad de RFPYME, en atención a la diversidad de PYME, a los sectores económicos afectados y a los gravámenes en los cuales se aplica la “especialidad”.

Así, se habla de “microempresas”, de “empresas familiares”, de “empresas medianas”, etc., paradigmas empresariales que, a su vez, demandarían esquemas autónomos de fiscalidad.

Si a esto se añaden los argumentos a favor de diferenciar, asimismo, según los sectores económicos, en especial, la agricultura o la fórmula empresarial, caso de las cooperativas, comprenderemos que lo normal es la proliferación de RFPYME y su diversidad por impuestos, actividades, sectores económicos, etc.

Además, las particularidades que se consideran propias de este tipo de unidades productivas, suelen expresarse en términos cualitativos, caso del concepto “escasa dimensión” o “reducido tamaño empresarial”, las cuales conllevan inmediatamente la necesidad de que el Ordenamiento Tributario cuantifique o precise tales expresiones, es decir, nos enfrentamos a conceptos jurídicos indeterminados.

Si a esto unimos que cada país adopta su propia definición de PYME en base a factores, rasgos, tradiciones y características propias y a que en la doctrina tampoco hay un consenso sobre las características que conforman una tipología común de PYME, existe en el mundo una total falta de consenso y unidad a la hora de definir “pequeña y mediana empresa” en los diferentes Ordenamientos Tributarios y de exponer o justificar las causas que fundamentan la existencia de los RFPYME, así como su multiplicidad.

de 1.419.070 declarantes, 1.201.697 fueron de este régimen, ver “Estadísticas Tributarias” en www.agenciatributaria.es); ahora bien, otra cosa muy diferente es el porcentaje que suponen sobre la recaudación total del gravamen, así como el hecho de que el índice (cifra neta de negocios) que determina cuándo un obligado tributario se encuentra bajo la “protección” de ese régimen especial y cuándo no se ha ido ampliando a lo largo del tiempo, situándose en estos momentos, 2012, en 10 millones de euros en el período impositivo anterior, cuando cualquier estudio empresarial de la realidad económica española coincide tanto en la excesiva simplicidad de este régimen y la falta de rigor del uso de un solo indicador para calificar como PYME a una empresa, como en el hecho de que se trata de una cifra de negocios excesiva que engloba muchos empresarios “medianos”.

3. Los principios que apoyan la existencia de regímenes fiscales especiales para las PYME

La pluralidad de razones que justifican los RFPYME y las diferentes estrategias que los configuran, se traducen, inmediatamente, en la pervivencia e, incluso, convivencia en cada Estado de diferentes principios de imposición que subyacen en los mismos.

En suma, cuando nos paramos a analizar las razones o principios de la imposición que apoyan el desarrollo de estas “especialidades” tributarias, alejándolas del régimen general de tributación, encontramos que suelen centrarse en dos principios muy diferentes:

a) Las de aquellos, donde el argumento impositivo predominante es el de la simplificación, es decir, la existencia de un RFPYME se centra en que la complejidad y número de estos sujetos, así como la debilidad de su gestión empresarial (pobre contabilidad, falta de acceso a las nuevas tecnologías de la información y las comunicaciones, las omnipresentes TIC, escasos conocimientos y bajo nivel cultural del empresario), impiden aplicarles de forma completa y coherente el régimen fiscal general.

Anótese inmediatamente que estos rasgos sirven también para construir la especialidad de los obligados “pimecos” desde la perspectiva de las AATT, pues se trataría de “simplificar” la gestión tributaria de los mismos, reconociendo que se carece de informaciones, censos, datos, capacidad de control, etc., cuyo conocimiento permita un seguimiento y gestión individualizada de tales obligados tributarios, es decir, se apoya la debilidad de control de las AATT en las “dificultades” de gestión empresarial que, supuestamente, tienen las PYME.

b) Las de aquellos, donde la finalidad prioritaria del RFPYME se dirige a la suficiencia, planteando que, ante las características propias de estos individuos (número muy elevado, escasa entidad económica, ausencia de documentación gestora, etc.), las AATT se ven incapaces de un control individualizado de su existencia y de su capacidad económica, por lo cual es necesaria la introducción del algún tipo de “especialidad” para que contribuyan, siquiera mínimamente, al Tesoro Público.

También este principio se contempla desde la perspectiva de las AATT, ya que se trataría de sujetos muy numerosos² que obtienen unas capacidades económicas reducidas, por lo cual, ha de buscarse un sistema especial de fiscalidad, cuyo tenor asegure, al menos, una recaudación mínima con los menores costes de gestión, dadas las dificultades de control que estos individuos conllevan, es decir, se justificarían los RFPYME desde la perspectiva de la eficiencia, pues aunque los ingresos fueran escasos, los costes (para las AATT, costes de gestión y para los propios contribuyentes, costes indirectos) serían menores para obtenerlos que en el supuesto del régimen general de tributación

Nuevamente, es importante resaltar que el RFPYME suele conllevar un reconocimiento, explícito o implícito, de que las AATT no pueden, no saben o no quieren aplicar los principios de imposición generales a un colectivo de obligados tributarios por razones o fundamentos de lo más variopinto y, a veces,

² En Argentina, por ejemplo, más de 1 millón. En España, como hemos indicado, sólo en personas jurídicas, más de 1.200.000 y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), personas naturales, 1.690.320 declarantes en estimación objetiva, según las estadísticas de 2009.

contradictorios, así, si se funda la existencia del régimen en la conveniencia de facilitar el acceso a la tributación de estos contribuyentes, no se comprende la persistencia en el tiempo de métodos simplificados de tributación que disuaden a los obligados tributarios de adoptar medidas, por ejemplo, gestoras, cuyo tenor los aproxime al modelo general y si a las AATT no les queda más remedio que utilizar tales RFPYME, aun considerándolos burdos y simplificadores, no se puede desdeñar la implantación de sistemas de fiscalización propios y controles de los índices de simplificación, ya que si no se facilita la pervivencia de la debilidad de la AATT y el “enanismo” fiscal.

En otro orden de cosas, los dos principios expuestos con anterioridad suelen aparecer conjuntamente a la hora de justificar el RFPYME, ya que las dificultades para controlar y fiscalizar las actividades de estas entidades, dada su reducida dimensión y su elevado número, se une a la imposibilidad de hacerlas cumplir de forma adecuada sus obligaciones tributarias formales y materiales, lo que conduce a plantear para las mismas un RFPYME sencillo (principio de simplificación) que se traduzca en una recaudación, siquiera limitada, derivada del mismo (principio de suficiencia), nueva manifestación de la contradicción que late en las razones que justifican los RFPYME, ya que, entonces, prima la pretendida eficiencia.

En suma, para apoyar la implantación de RFPYME se expone una pléyade de principios tributarios, sin tener en cuenta los evidentes *trade offs* que funcionan entre los mismos y si, en muchos casos, disponer la AT de una estrategia clara que priorice uno u otro de los citados principios y conceptúe, en todo caso, los RFPYME como provisionales o sometidos a una dinámica de mortalidad, es decir, con obligados tributarios que entren en el RFPYME, mas también con contribuyentes que vayan “saliendo” hacia los modelos estándares de fiscalidad.

De esta manera, la propia exposición de estos principios y el intento de hacerlos coexistir en el tiempo y en el espacio, supone una contradicción; por un lado, la pretendida “simplificación” no se sabe si lo es para el obligado tributario, tratando de adaptar el RFPYME a sus características “peculiares”, disminuyendo los costes de recaudación y, concretamente, de cumplimentación (*compliance costs*) que el régimen fiscal general pretendidamente supone o si, por otra parte, la idea de “simplificar” se piensa desde la óptica de las AATT, es decir, el RFPYME intenta minorar los costes de gestión y recaudación de las AATT, obteniendo de esta manera ingresos públicos de un colectivo al que se considera difícil de gravar, resistente a la fiscalización o enormemente reacio a pagar impuestos, si se pretendiese someterlo a imposición de manera efectiva.

Por su parte, la configuración del RFPYME como un mecanismo para lograr una recaudación cierta de estos entes, principio de suficiencia, se plantea bien como un “favor” a los mismos, ya que la oferta fiscal de este RFPYME se implementa como un método sencillo, objetivo, indiciario, indirecto, etc., bien como un reconocimiento, más o menos explícito, por parte de la propia AT de que, imposibilitada de hacerlas tributar efectivamente, se trataría, sencillamente, de mantener una apariencia de fiscalidad efectiva sobre las PYME, al menos, su integración en el censo de obligados tributarios y un relativo seguimiento formal de las mismas, a la espera de mejorar en un incierto futuro la capacidad fiscalizadora de las AATT.

En estas condiciones, lo que sucede es que las AATT no adoptan estrategias proactivas de control y fiscalización, pues destinan sus escasos recursos a los grandes contribuyentes que proporcionan más recaudación³

4. Conclusiones

La pretendida existencia de causas objetivas, elementos racionales, datos económicos y de otra índole, cuya exposición trata de sustentar la objetividad y necesidad de incluir dentro del sistema tributario de un país una pléyade de regímenes especiales a favor de las PYME (¿en qué consiste tal “especialidad”? ¿En realidad, no dispone cada obligado tributario de “especialidades” que requerirían una atención “especial” de la legislación y de la aplicación de los tributos?) resulta más que discutible, está plagada de contradicciones y de argumentos *pro domo sua*.

Es más, los principios impositivos que tratan de apoyar las especificidades de los RFPYME, pueden, en muchos supuestos, deberse a problemas de aplicación de los tributos, propios de la competencia, calidad organizativa, capacidad gestora, etc., de las AATT y no tanto a la “necesidad” de dar respuesta en el terreno tributario a rasgos específicos de las PYME. Ello conllevaría inmediatamente que la respuesta a muchos de los “problemas fiscales” de las PYME sería, sencillamente, crear unidades administrativas encargadas de su gestión y fiscalización y no crear RFPYME que, a la postre, perpetúan la debilidad fiscalizadora de las AATT, el enanismo fiscal, la complejidad del sistema tributario, nuevos mecanismos de fraude fiscal (cuyo caso paradigmático son las facturas falsas) y las distorsiones.

³ Aunque es un aspecto de Política Fiscal, ajeno a nuestro trabajo; lo cierto es que un problema central de los sistemas tributarios de muchas “economías emergentes” es que dirigen sus recursos a “grandes contribuyentes”, por razones de eficacia-eficiencia, con lo cual nunca fiscalizan obligados tributarios situados por debajo de determinados “ratios”, por conceptuarlos de escasa importancia recaudatoria y social. Esta estrategia conlleva perpetuar en el tiempo la debilidad fiscalizadora de las AATT y se transforma en un círculo vicioso, ya que las AATT reiteran su “debilidad” controladora como causa justificadora, por ejemplo, de los RFPYME.

ASPECTOS PROCEDIMENTALES DE LA PROPUESTA DE DIRECTIVA RELATIVA A UNA BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA COMÚN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Francisco Miguel Carrasco González

Universidad de Sevilla

Ana María Fernández Gómez del Castillo

Escuela Universitaria de Osuna

1. Introducción

La Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS, o en inglés, *CCCTB*)¹, publicada por la Comisión Europea el 16 de marzo de 2011, *COM (2011) 121 final*, ha supuesto un paso decisivo en el camino hacia el establecimiento de un régimen común en el cálculo de la base imponible de las sociedades que residen a efectos fiscales en la Unión Europea (UE) y de las sucursales de las sociedades de terceros países situadas en la UE, cuyo objetivo final no es otro que la supresión de obstáculos internos y la realización de un mercado único.

En concreto, esta propuesta establece normas para el cálculo de los resultados fiscales individuales de cada sociedad (o de su sucursal); la consolidación de dichos resultados, en caso de que existan otros miembros del grupo; y la distribución de la base imponible consolidada entre cada uno de los Estados miembros implicados. El proyecto se construye, en principio, como un régimen fiscal común para toda la UE, pero opcional, y por lo tanto alternativo, y coexistente con el propio nacional de cada Estado.

El objetivo de esta comunicación versará sobre el análisis y el estudio del capítulo XVII (arts. 104 a 126) de la Propuesta de Directiva de la BICCIS (Administración y procedimientos). Este capítulo propone un sistema de ventanilla única (*one-stop shop*), por lo que los grupos de sociedades se relacionarían con una sola Administración tributaria. Este sistema implica indirectamente la armonización, o al menos, aproximación, de la regulación de los procedimientos de aplicación del Impuesto sobre Sociedades (IS) en el ámbito de la UE. Nos alejamos así del tradicional principio de autonomía procedimental que rige en el Derecho Tributario de la UE. La propuesta plantea múltiples puntos de debate que se afrontarán en esta comunicación. Toda la información relativa a las sociedades y sucursales integrantes del grupo será compartida por todas las Administraciones Tributarias nacionales, y éstas deberán llevar a cabo de forma coordinada sus actuaciones de gestión, inspección, recaudación y resolución de recursos. Se establecen así normas comunes sobre el tratamiento y el intercambio de la información tributaria obtenida, sobre el contenido y los plazos de las declaraciones fiscales, sobre la duración del ejercicio fiscal, sobre la práctica de regularizaciones y los plazos para realizarlas, sobre las vías de recursos y la suspensión de la deuda impugnada, sobre el régimen de opción y su renuncia, etc.

Tras estas breves consideraciones generales, los apartados que siguen se dedicarán a analizar, desde un punto de vista crítico, las principales cuestiones de debate que la propuesta de Directiva suscita.

¹ *Consolidated Common Corporate Tax Base.*

2. Ejercicio de la opción

Una de las características fundamentales del régimen de la BICCIS es que su aplicación es facultativa, de forma que la BICCIS coexiste con la regulación del IS que esté vigente en cada Estado (art. 6.1)². Por ello, la propuesta de Directiva ha debido establecer un sistema de comunicación del ejercicio de esta opción. Este sistema se regula en los arts. 104, 106 y 107 de la propuesta de Directiva.

El art. 104.1 diferencia según que la opción se ejercite por un sujeto pasivo individual, es decir, que no cumpla con los requisitos necesarios para la consolidación (art. 4.3), o por un grupo de sociedades. En el primer supuesto, el sujeto pasivo individual deberá comunicar la opción a la autoridad competente³ de su Estado miembro de residencia, o si se trata de un establecimiento permanente de un sujeto pasivo no residente, a la autoridad competente del Estado en que esté situado. En caso de grupos, el sujeto pasivo principal⁴ comunicará la opción a la autoridad tributaria principal. Esta autoridad, según define el art. 4.22, es la autoridad competente del Estado miembro en que resida el sujeto pasivo principal, en el supuesto de que éste sea una sociedad matriz o filial residente en un Estado miembro; o bien, la autoridad competente del Estado miembro donde se ubique el establecimiento permanente de un sujeto pasivo no residente. En un grupo de sociedades, la opción ejercitada por el sujeto pasivo principal se realiza en nombre del grupo y vincula a todas las sociedades y establecimientos permanentes de ese grupo.

El ejercicio de la opción por el régimen de la BICCIS, en caso de grupos consolidados, exige que previamente se designe al miembro del grupo que actuará como sujeto pasivo principal (y que determinará a su vez quién será la autoridad tributaria principal). Cuando el art. 4.6 define este concepto establece quién tiene esta condición en determinados casos. Así, por ejemplo, cuando en el grupo se integre la sociedad matriz residente en un Estado miembro. En cambio, no determina quién será el sujeto pasivo principal en los casos más dudosos, por ejemplo, cuando en el grupo existan varias filiales inmediatas de una misma sociedad matriz que reside en un tercer país. En estos casos, la decisión corresponderá al grupo, que podrá tener en cuenta los criterios que estime por conveniente. No obstante, el art. 116 establece algunas cautelas para evitar abusos. Así, la designación realizada no podrá modificarse posteriormente, salvo que el sujeto pasivo principal deje de cumplir los criterios para formar parte del grupo, en cuyo caso habrá que designar un nuevo sujeto pasivo principal. Asimismo, el art. 116.2º pfo. establece que “en circunstancias excepcionales”, las autoridades tributarias competentes

² No obstante, téngase en cuenta que, según los arts. 7 y 8, las entidades acogidas a la BICCIS dejarán de estar sujetas a las disposiciones nacionales en materia de Impuesto sobre Sociedades en relación a todos los aspectos regulados por la misma, salvo que se establezca lo contrario; y asimismo, las disposiciones de la BICCIS que se contienen en la Directiva propuesta se aplicarán no obstante lo dispuesto en contrario en cualquier acuerdo celebrado entre Estados miembros, lo que no es más que una manifestación del principio de primacía del Derecho de la UE sobre el ordenamiento interno de los Estados miembros.

³ Concepto definido en el art. 4.21 de la propuesta de Directiva. Es la autoridad designada por cada Estado miembro para administrar todas las cuestiones relativas con la implementación de la BICCIS. Se trata pues de la Administración en la que se va a situar la ventanilla única.

⁴ Concepto definido en el art. 4.6 de la propuesta de Directiva. Se trata de la sociedad matriz de la que dependen las filiales y los establecimientos permanentes propios o de sus filiales; o bien, en caso de que la matriz resida en un tercer país, la filial que se designe; o incluso, un establecimiento permanente de un sujeto no residente cuando el grupo esté compuesto exclusivamente por establecimientos permanentes situados en varios Estados miembros.

de los Estados miembros en los que residan o se localicen los miembros del grupo, podrán cambiar de común acuerdo al sujeto pasivo principal designado, en los seis meses posteriores al ejercicio de la opción o a una reorganización que afecte al sujeto pasivo principal⁵. En nuestra opinión, la norma sería más precisa y se evitarían conflictos futuros si la norma estableciera criterios objetivos (por ejemplo, por razón del grado de participación de unos miembros sobre otros, por el volumen de actividad, la facturación, los activos, la mano de obra, etc.) que permitieran saber con antelación quién es el sujeto pasivo principal en todas las estructuras societarias posibles.

La comunicación de la opción debe tener un contenido mínimo que se detalla en el art. 106 de la propuesta de Directiva:

- a) la identificación del sujeto pasivo o de los miembros del grupo;
- b) en el caso de un grupo, la prueba de que se cumplen los criterios de consolidación fijados en los arts. 54 y 55;
- c) la identificación de las empresas asociadas o vinculadas que no forman parte del grupo a las que se refiere el art. 78;
- d) la forma jurídica, la sede estatutaria y el lugar de gestión efectiva de los sujetos pasivos; y
- e) el ejercicio fiscal aplicable, que, como veremos, el será el mismo para todos los miembros del grupo (art. 108.1).

Se prevé incluso la adopción de un formulario estándar que se aprobaría por la Comisión a través de un acto de ejecución de la Directiva.

Asimismo, la opción debe ejercitarse en el plazo fijado en la propuesta de Directiva. Así, el art. 104.1.2º pfo. señala que la comunicación de la opción debe presentarse como mínimo tres meses antes de que se inicie el ejercicio fiscal en que el sujeto pasivo (o el grupo) desee empezar a aplicar el régimen.

Por último, la propuesta de Directiva completa la regulación del ejercicio de la opción con un sistema de control, que se detalla fundamentalmente en el art. 107. Así, una vez ejercitada la opción por el sujeto pasivo principal de un grupo, la autoridad principal informará de este hecho a las autoridades competentes de todos los Estados miembros en los que residan o estén establecidos los miembros del grupo. En el plazo de un mes, a contar desde esta transmisión de la información (no desde el ejercicio de la opción), estas autoridades “podrán presentar a la autoridad principal (...) sus puntos de vista así como cualquier información pertinente acerca de la validez y el alcance de la notificación” (de la opción) (art. 104.3). La expresión “puntos de vista” nos parece vaga e imprecisa y debiera sustituirse en la redacción definitiva de la Directiva por otra, por ejemplo, por “alegaciones”.

La autoridad principal también examinará si el grupo cumple con los requisitos de la Directiva. Según el art. 107.1, “si la notificación no es rechazada dentro de los tres meses siguientes a su recepción, se considerará aceptada”. Nótese que el control de los requisitos de la Directiva y el silencio positivo sólo se prevé para los grupos de sociedades, pero no para sujetos pasivos individuales⁶. Por otro lado, el plazo de tres

⁵ Como veremos posteriormente, esta decisión administrativa no es susceptible de recurso (art. 124).

⁶ Sin embargo, la redacción del art. 105.1 presupone que también en caso de sujetos pasivos individuales ha existido una aceptación previa de la opción: “Cuando la notificación hay sido aceptada, el sujeto pasivo individual o el grupo, según el caso, aplicará el régimen...”

meses quizás sea demasiado largo, y probablemente habrá vencido una vez que ya se ha iniciado el ejercicio fiscal para el que solicitó la aplicación de la BICCIS. El art. 107.2 aclara que si posteriormente se constata que en la lista de miembros existen incorrecciones, ello no invalidará el ejercicio de la opción. Se corregirá la misma y se adoptarán todas las medidas necesarias desde el inicio del ejercicio fiscal en que se haya constatado la incorrección (no desde que se ejercitó la opción). Si la información está incompleta, la autoridad principal, de acuerdo con las demás autoridades competentes, podrá invalidar la notificación inicial. No queda claro si esa consecuencia sólo podría producirse en los casos que falte información relativa a los miembros del grupo, o si tal consecuencia podría producirse en todos los casos en que falte algún contenido mínimo establecido en el art. 106, por ejemplo, si no ha indicado el ejercicio fiscal aplicable. Consideramos que esta cuestión debería mejorarse en la redacción definitiva de la norma, porque en su redacción actual, y por la ubicación en la que se halla la norma, parece dar a entender que sólo podría invalidarse la opción si no se ha ofrecido información completa sobre los miembros integrantes del grupo.

Obsérvese que, en términos literales, este control se limita a los supuestos de grupos de sociedades, y que tal control tiene por objeto, exclusivamente, controlar la información relativa a los miembros integrantes del grupo. Por tanto, nada dice la propuesta de Directiva sobre qué sucede en los casos en que la opción se presente fuera de plazo. ¿Debe entenderse que regirá entonces a partir del siguiente ejercicio fiscal en el que pueda considerarse cumplido el plazo de los tres meses? Tampoco dice nada la propuesta sobre si una comunicación de la opción que esté incompleta puede subsanarse con posterioridad, o si, en tales casos, esa comunicación debe completarse por la propia Administración nacional con base en los datos de que disponga o pueda obtener requiriendo información a terceros o a otros Estados. Tampoco dice nada la propuesta de Directiva sobre cómo actuar en el caso de que el sujeto pasivo presente la opción en una autoridad nacional que no sea la competente. ¿Estaría obligada ésta a transmitir la opción a la autoridad competente? Debe considerarse que todas aquellas cuestiones no resueltas por la Directiva quedarán sometidas a la regulación procedimental nacional, y que pueden existir divergencias entre las legislaciones nacionales, por lo que el propósito armonizador de la Directiva podría frustrarse.

Una vez que la autoridad principal ha aceptado o rechazado la opción ejercitada, la autoridad competente de otro Estado miembro afectado, que no esté de acuerdo con esta decisión, podría recurrirla ante los órganos jurisdiccionales del Estado miembro de la autoridad tributaria principal dentro de un plazo de tres meses (art. 123).

3. Vigencia de la aplicación del régimen

Esta cuestión se regula en el art. 105. Una vez ejercitada la opción, y aceptada ésta por la autoridad competente, de modo expreso o por silencio, el régimen se aplicará durante cinco ejercicios fiscales, y, a partir de entonces, por periodos de tres. No obstante, es posible renunciar a la aplicación de la BICCIS dentro de los tres meses anteriores a la expiración del periodo vigente de aplicación del sistema.

Es conveniente señalar que la incorporación al grupo de un sujeto pasivo o de un sujeto no pasivo no afectará al periodo de aplicación del régimen por el grupo. Cuando un grupo se una a otro grupo, o dos o más grupos se fusionen, el grupo ampliado seguirá aplicando el régimen hasta la fecha de expiración del periodo de vigencia que sea más tardía, salvo que circunstancias de carácter excepcional –que no se aclaran en la regulación propuesta – aconsejen la aplicación de un periodo más breve.

Cuando un sujeto pasivo abandone un grupo o el grupo deje de existir, el sujeto o sujetos pasivos seguirán aplicando el régimen durante el tiempo que reste del periodo de vigencia. No se aclara en la Directiva si el abandono de un grupo acogido a la BICCIS supone que ese miembro va a seguir aplicando la BICCIS como sujeto pasivo individual, o si bien debe entenderse que el abandono implica también una renuncia a la BICCIS, y la aplicación, por tanto, del régimen del IS que le resulte aplicable según su Derecho nacional.

4. Determinación del ejercicio fiscal

El art. 108 que se ocupa de esta materia no establece las fechas de inicio y finalización del ejercicio fiscal, por lo que vendrán determinadas por la legislación nacional aplicable al sujeto pasivo individual o al grupo. El art. 108 sólo se ocupa de coordinar la extensión del ejercicio fiscal entre los miembros de un mismo grupo. Por regla general, todos los miembros de un grupo deben tener el mismo ejercicio fiscal, lo cual es una exigencia lógica de la consolidación de los resultados del grupo y posterior reparto de la cuota tributaria entre sus miembros.

El art. 108 también prevé qué sucede en los casos en que un sujeto pasivo se incorpore a un grupo ya existente. En ese caso, se considera que el ejercicio fiscal del sujeto pasivo individual se ha cerrado el día anterior a su incorporación, y a partir de entonces, debe adaptar su ejercicio fiscal al del grupo. Podrían producirse así períodos impositivos inferiores al año, como consecuencia de una incorporación a un grupo acogido a la BICCIS, e incluso, que dentro de un mismo año o ejercicio económico un sujeto pasivo declare individualmente (conforme al IS nacional o a la BICCIS), y por el resto del año, como miembro de un grupo acogido a la BICCIS.

5. Presentación de la declaración fiscal

El art. 109.1 establece el deber de presentar una declaración fiscal a la autoridad competente, esto es, ante la Administración que funcione como ventanilla única⁷. En caso de grupos, se debe presentar una declaración consolidada ante la autoridad tributaria principal⁸.

Según el art. 109.2, esta declaración se considerará “una liquidación de la cuota tributaria de cada miembro del grupo”, es decir, que al menos para los grupos de sociedades será una declaración-liquidación, puesto que no se limitará a determinar los obligados tributarios y las rentas gravadas, sino que señalará también el importe de la deuda a satisfacer por cada miembro del grupo. Esta circunstancia viene corroborada por el contenido mínimo de la declaración consolidada, que se detalla en el art. 110.2. En cambio, aunque sería lo lógico y deseable, la condición de declaración-liquidación no aparece de forma tan clara en el supuesto de sujetos pasivos individuales. Obsérvese que el art. 110.1 que establece el contenido mínimo de estas declaraciones no contempla el cálculo de la cuota. Asimismo, el art. 113 prevé que la Comisión adopte, mediante un acto de ejecución, normas relativas a la presentación electrónica, al formulario de la declaración, al formulario de la declaración fiscal consolidada y a los documentos justificativos⁹.

⁷ Cfr. art. 4.21.

⁸ Cfr. art. 4.22.

⁹ Como señalamos anteriormente, también para el ejercicio de la opción se prevé un formulario estándar que debe ser aprobado mediante un acto de ejecución de la Comisión (art. 106).

Por otro lado, los arts. 109.2 y 109.3 remiten al derecho nacional la cuestión de si se produce la apertura automática del período ejecutivo una vez que se ha verificado la falta de pago en período voluntario, con la simple declaración-liquidación efectuada por el sujeto pasivo o si es necesario un acto de la Administración por la que se inicie ese período ejecutivo. Así, si la legislación nacional determina que esa declaración tiene la condición jurídica de liquidación tributaria que permite, además, ejecutar la deuda (como así ocurre en el Derecho Tributario español), la declaración fiscal consolidada tendrá la misma naturaleza para el miembro de un grupo sujeto a gravamen en ese Estado. En cambio, si la declaración no tiene aquella condición, y no permite pues su ejecución según el derecho nacional, la declaración consolidada tampoco tendrá esa naturaleza en ese Estado, de modo que la autoridad tributaria de ese Estado miembro tendrá que dirigir al miembro del grupo que sea residente o esté situado en ese Estado miembro un instrumento de Derecho nacional que autorice la ejecución en ese Estado. Por tanto, una misma declaración consolidada será título suficiente o no para abrir el período ejecutivo, según lo que determine cada derecho nacional.

Nótese que en caso de que sea preciso, el instrumento de ejecución no será expedido por la autoridad tributaria principal, ante la cual se presentó la declaración consolidada, sino por la autoridad competente del Estado en que reside o se localice el miembro del grupo. Este instrumento podrá ser recurrido pero únicamente por motivos formales, no contra la liquidación subyacente. El procedimiento de recurso se regirá, según dice el art. 109.3 *in fine*, “por la ley del Estado miembro pertinente”. Estamos ante una expresión indeterminada, que debiera corregirse en la versión definitiva de la Directiva, y que entendemos que hace referencia al Estado de la autoridad que expide el instrumento de ejecución y en el cual reside o se localiza el miembro del grupo al que se exige la deuda.

En cuanto a los plazos de presentación de la declaración, el art. 109.5 diferencia según que se trate de un sujeto pasivo individual o de un grupo consolidado. En el primer caso, la regulación proyectada se remite a la legislación del Estado miembro de residencia o de localización del establecimiento permanente. En el segundo caso, el art. 109.5 señala que la declaración debe presentarse dentro de los nueve meses posteriores al cierre del ejercicio fiscal. Es un plazo relativamente amplio, y más tardío, si lo comparamos con el existente en nuestro derecho (veinticinco días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo, art. 136 TRLIS). Asimismo, en la medida que la propuesta de Directiva toma como referencia el cierre del ejercicio fiscal, y como señalamos antes, esta finalización del ejercicio fiscal puede ser diferente según lo establecido en cada derecho nacional, también en los casos de grupos de sociedades los plazos de presentación serán diferentes según cuál sea el derecho nacional aplicable.

Con relación a los efectos que produce la falta de presentación de la declaración, el art. 112 establece que si el sujeto pasivo principal no presenta la declaración fiscal consolidada, la autoridad tributaria principal girará, en un plazo de tres meses, una liquidación basada en estimaciones, teniendo en cuenta la información disponible. Esta liquidación puede ser recurrida por el sujeto pasivo principal. De nuevo, la regulación se limita al caso de grupo de sociedades. Nada se prevé para los sujetos pasivos individuales. Por tanto, para éstos habrá que aplicar la legislación nacional correspondiente. Asimismo, nada aclara la Directiva sobre el procedimiento de aplicación de la estimación indirecta, sobre los medios que se pueden utilizar, y sobre los plazos y motivos de recurso de la liquidación resultante, por lo que todas estas cuestiones se regirán también por el derecho nacional. La propuesta de Directiva

tampoco aclara qué ocurre en el supuesto de que la autoridad tributaria principal no emita esa liquidación en el plazo de tres meses. ¿Ese plazo tiene carácter preclusivo de modo que impide una liquidación posterior?. Es razonable entender que sí se puede emitir la liquidación dentro de los plazos de regularización que establece el art. 114 y que comentamos en el siguiente apartado. La propuesta de Directiva tampoco prevé la posibilidad de que la autoridad tributaria de un Estado miembro reaccione o impugne frente a la inactividad de la autoridad tributaria principal (véase el art. 123 que más adelante comentamos).

6. Realización de auditorías y regularización de la liquidación

La propuesta de Directiva denomina “auditorías” a lo que sería el procedimiento inspector en nuestro Derecho, o incluso, cualquier procedimiento de comprobación de la deuda tributaria, ya sea de gestión o de inspección. Así, el artículo 4.23 define a las auditorías como “las investigaciones, inspecciones o exámenes de cualquier tipo llevados a cabo por una autoridad competente a fin de comprobar el cumplimiento de la presente Directiva por parte de un sujeto pasivo”. Sin embargo, nótese que no se incluye como elemento esencial de la auditoría la emisión de un acto de liquidación que regularice la obligación tributaria objeto de comprobación. Y de hecho se prevé una regulación diferenciada para la práctica de una regularización de la liquidación en los arts. 111 y 114 de la propuesta de Directiva. Por tanto, la realización de auditorías parece más bien referirse al desarrollo de la fase instructora del procedimiento de inspección, mientras que la fase de resolución o liquidación quedaría al margen de la misma. Entendemos que la cuestión es tan relevante que debiera ser objeto de aclaración y precisión en la versión definitiva de la norma.

El art. 122 sólo prevé la realización de auditorías para sujetos pasivos que tributen como grupo consolidado, por lo que de modo implícito está remitiendo al derecho nacional la regulación de la práctica de auditorías a sujetos pasivos individuales. Esta opción es además coherente con el hecho de que la propuesta de Directiva renuncia a establecer un procedimiento de auditoría armonizado. Es más, ni siquiera opera en este ámbito el criterio de la ventanilla única, es decir, de aplicación de la legislación de la autoridad tributaria principal, sino que, de acuerdo con el art. 122.2, la auditoría se realizará de conformidad con la legislación del Estado miembro en el que se desarrolle. Por tanto, la propuesta de Directiva se abstiene de regular las formas de inicio del procedimiento; las facultades que ostenta Administración durante el desarrollo del procedimiento; los derechos de los sujetos cuya declaración están siendo comprobada; las fases o actuaciones que se pueden realizar en el procedimiento; los efectos (provisionales o definitivos) de la liquidación efectuada; el régimen de prestaciones accesorias exigibles (intereses y recargos); o la duración máxima del procedimiento. Todas estas cuestiones, y en general, todas aquellas no contempladas por la norma, se regularán por lo previsto en la legislación nacional del Estado en que se desarrolle la actuación de auditoría.

En cualquier caso, la autoridad tributaria principal sigue ostentando un papel protagonista en esta materia. Así, será la encargada de iniciar y coordinar las auditorías, y deberá recopilar los datos de todas ellas. Las autoridades competentes del resto de Estados afectados tienen también una participación relevante, aunque limitada. Así, las auditorías podrán iniciarse a instancia de estas autoridades competentes (aunque se sobreentiende que no por ellas), y el alcance, el contenido y los miembros a las que se extiende la auditoría deben determinarse de forma conjunta por la autoridad tributaria principal y las otras autoridades competentes afectadas.

Aunque la redacción de la norma es oscura –y por tanto, debiera mejorarse– parece señalar que la auditoría se iniciará por la autoridad tributaria principal y se realizará por la autoridad tributaria competente del Estado en el cual se desarrolle, de acuerdo con la legislación de éste. Si existen actuaciones en más de un Estado, la auditoría se coordinará por la autoridad tributaria principal, pero se realizará por las distintas autoridades competentes de cada Estado, de acuerdo con las normas aplicables en cada uno de ellos.

En cuanto al acto de liquidación, la regulación común contenida en la propuesta de Directiva sólo se aplicará a los sujetos pasivos que tributen como grupo consolidado. En efecto, el art. 114.1 prescribe que “en relación con un sujeto pasivo individual, las auditorías y liquidaciones se registrarán por la ley del Estado miembro en que resida o tenga un establecimiento permanente”. Nuevamente, se produce una remisión al derecho interno, en este caso, de forma expresa, y que socava el carácter armonizador que se persigue con el establecimiento de la BICCIS.

La propuesta de Directiva se ocupa en primer término del órgano competente. Según el art. 114.2 corresponde a la autoridad tributaria principal verificar que la declaración fiscal consolidada cumpla con el contenido mínimo previsto en el art. 110.2. No obstante, debe entenderse que ese control no debe limitarse a comprobar si la declaración es completa, desde un punto de vista material, sino que ha de extenderse también a si el contenido es correcto, esto es, a si el sujeto pasivo ha declarado todos los hechos pertinentes y ha calculado la deuda interpretando y aplicando correctamente la norma tributaria. Conforme al criterio de ventanilla única, la autoridad tributaria principal ha de tener un papel protagonista en la regularización de la liquidación, y además excluyente, de forma que las autoridades competentes del resto de Estados afectados no pueden girar una liquidación ante la pasividad de la autoridad tributaria principal. Este criterio, absolutamente razonable y coherente con la finalidad del régimen, no está formulado de manera expresa en la norma, aunque sí se desprende directamente de la regulación, por lo que en la tramitación de la propuesta de Directiva debería incorporarse para mayor claridad. En efecto, el art. 114.6 sólo señala que, antes de regularizar una liquidación, la autoridad tributaria principal consultará a las autoridades competentes de los Estados miembros en que reside o esté establecido el miembro del grupo. Estas autoridades expresarán sus “puntos de vista” en el plazo de un mes, pero nada se dice que tal punto de vista sea vinculante para la autoridad tributaria principal. A su vez, la autoridad competente de un Estado en el que reside o se encuentre un miembro del grupo podrá instar a la autoridad tributaria principal a regularizar una liquidación. Sin embargo, esta autoridad tributaria principal no está obligada a hacerlo. Es más, si la regularización no se produce en tres meses, se entiende que se niega a hacerlo. Lo único que podría hacer el Estado miembro afectado es impugnar la resolución expresa o tácita de la autoridad tributaria principal ante los órganos jurisdiccionales de la autoridad tributaria principal, en un plazo de tres meses, ostentando en ese caso, como mínimo, los mismos derechos que la legislación nacional confiera al sujeto pasivo (art. 123).

Según el art. 114.3, la autoridad tributaria principal dispondrá, como regla general, de un plazo de tres años para girar una liquidación regularizada. Este plazo se contará desde la fecha límite de la presentación de la declaración consolidada, o en caso de que ésta no haya sido presentada, desde que se giró la liquidación basada en una estimación indirecta. Como cautela, se establece que no podrán girarse más de una liquidación en un período de doce meses, por lo que en los tres años sólo podrán girarse, como máximo, tres liquidaciones regularizadas. La norma no aclara si el

plazo de los tres años es de prescripción o es de caducidad. No se establecen causas de interrupción del plazo. Por otro lado, como veremos inmediatamente, en supuestos en los que podríamos entender que se interrumpe el plazo, con el consiguiente reinicio de su cómputo, se alarga considerablemente el plazo general de los tres años. Ello nos hace pensar que, en realidad, estamos ante un plazo de caducidad, no susceptible de interrupción. Sin embargo, consideramos que estamos ante una cuestión esencial del procedimiento, que debiera venir claramente regulada en la norma, por lo que este defecto debe ser subsanado en la tramitación de la propuesta de Directiva.

Como decíamos antes, existen algunos supuestos en que se establece un plazo específico, más prolongado, para que la autoridad tributaria principal realice una regularización. Así, el art. 124.3 señala que no obstante el plazo de los tres años “podrá regularizarse una liquidación para dar efecto al resultado de un recurso”. No se aclara si se trata de un recurso administrativo o jurisdiccional. Si la norma no distingue, el intérprete tampoco debe distinguir, por lo que entendemos que se refiere a ambos tipos de recurso. Tampoco fija la norma un plazo a partir de la resolución del recurso para que la Administración emita la nueva liquidación, omisión ésta que consideramos criticable.

Igualmente, el art. 114.4 establece que no se aplicará el plazo de los tres años cuando se regularice en cumplimiento de una resolución de los órganos jurisdiccionales del Estado miembro de la autoridad tributaria principal, como resultado de una controversia entre Estados miembros (previstas en el art. 123) o de un procedimiento amistoso de arbitraje con un tercer país. Estas liquidaciones deben girarse dentro de los doce meses siguientes a la resolución de los órganos jurisdiccionales del Estado miembro de la autoridad tributaria principal o de la conclusión del procedimiento amistoso o de arbitraje¹⁰.

Asimismo, el art. 114.5 establece dos nuevas excepciones al plazo general. Así, se fija un plazo de seis años si la regularización se justifica por una “declaración incorrecta deliberada o gravemente negligente del sujeto pasivo”, y de doce años si la declaración incorrecta es objeto de un procedimiento penal. En estos casos, la liquidación regularizada se girará en los doce meses siguientes a la constatación de la incorrección, salvo que objetivamente se justifique un período más largo por la necesidad de proceder a investigaciones complementarias. La redacción de la norma es manifiestamente mejorable, ya que una cuestión fundamental del procedimiento se hace depender de criterios indeterminados como la negligencia grave o el carácter deliberado de la incorrección, criterios que serán de libre apreciación por la autoridad competente. Entendemos que, en aras de la seguridad jurídica, la propuesta de Directiva debe tener una redacción más clara y precisa en este punto. Ni siquiera sería admisible que se remitieran tales conceptos indeterminados a una norma de ejecución, porque estamos ante elementos esenciales del procedimiento que han de regularse por ley. Por otro lado, también es criticable que la norma no distinga si el procedimiento penal ha concluido con una condena o con una absolución.

La propuesta de Directiva también prevé que la regularización de la liquidación se produzca a instancia del sujeto pasivo principal. Así, el art. 111 determina que este sujeto pasivo principal deberá notificar “los errores detectados” en la declaración fiscal consolidada, pudiendo entonces la autoridad tributaria principal proceder a una

¹⁰ Curiosamente, en determinados casos, la conclusión de este plazo de doce podría ser anterior a la finalización del plazo general de los tres años.

regularización, conforme a lo previsto en el art. 114.3, esto es, si aún no ha vencido el plazo que establece ese precepto. No aclara la norma si esos errores son sólo meros errores materiales, aritméticos o de hecho, que no afectan a la sustancia del asunto, o si es posible, comunicar nuevos hechos no declarados o modificar los ya declarados, o si es posible incluso, aplicar un nuevo criterio interpretativo de la norma, que implique un mayor o menor gravamen. En definitiva, tal como está redactado el artículo no queda claro si recoge todos los supuestos en los que, según nuestro derecho, podría haber una nueva liquidación como resultado de un procedimiento iniciado a instancia del obligado tributario (rectificación de errores, rectificación de la propia autoliquidación, autoliquidación complementaria, devolución de ingresos indebidos, etc.).

Por último, en relación a las regularizaciones, la propuesta de Directiva contiene una regla *de minimis* (art. 114.7). No se regularizarán liquidaciones con el fin de ajustar la base imponible consolidada si la diferencia entre la base declarada y la base corregida no excede de 5.000 euros o del 1 por 100 de la base imponible consolidada, si esta cifra es menor. Tampoco se practicarán liquidaciones con el fin de corregir el cálculo de las cuotas partes si el ajuste del total de las cuotas de los miembros de un grupo de residentes o establecidos en un Estado miembro fuese inferior a un 0,5 por 100.

7. Solicitud de un dictamen sobre la aplicación de la Directiva (régimen de consultas)

El art. 119 establece un régimen de consulta previa (solicitud de dictamen) a la autoridad competente del Estado miembro en el que reside o tiene un establecimiento permanente sobre la aplicación de la Directiva reguladora de la BICCIS a una operación específica o una serie de operaciones que prevea llevar a cabo. Nótese que en este caso la competencia de aplicación de la BICCIS no se atribuye a la autoridad tributaria principal. Tampoco se atribuye la interpretación a un órgano único con competencia en todo el territorio de la UE, ni se establecen mecanismos de unificación de criterios interpretativos entre las distintas Administraciones tributarias de los Estados miembros, por lo que es más que probable que en la práctica puedan producirse diferencias de un Estado a otro.

Por otro lado, esta regulación, que desplazaría a la legislación nacional, por efecto del art. 7 de la propuesta de Directiva, resulta ser menos garantista que la contenida en los arts. 88 y 89 de nuestra LGT. Así, no se establece un plazo para que la Administración responda, sólo se señala que la autoridad competente hará todo lo necesario para responder en un plazo razonable¹¹. En cuanto al efecto vinculante de la respuesta, ésta sólo será vinculante para la autoridad competente, cuando se comunique toda la información, y salvo resolución posterior de los órganos jurisdiccionales del Estado miembro de la autoridad tributaria principal. Nada se dice sobre la posibilidad de que la respuesta vincule no sólo respecto al consultante, sino también respecto a un tercero que se encuentre en una situación análoga¹². En caso de que el sujeto discrepe del dictamen, no podrá recurrirlo (no se incluye en la lista de actos recurribles según el art. 124), y además, deberá señalar que discrepa del dictamen en su declaración fiscal o en la declaración fiscal consolidada.

¹¹ El art. 88.6 LGT establece un plazo de seis meses, pero la falta de contestación en dicho plazo no implica la aceptación del criterio expresado en el escrito de consulta.

¹² Al contrario de lo que establece el art. 89.1.3^{er} pfo. LGT.

8. Tratamiento de la información y exigencia de documentación

Según el art 117, los sujetos pasivos individuales y cada uno de los miembros de un grupo consolidado deben conservar los documentos y justificantes con un nivel de detalle suficiente para garantizar la correcta aplicación de la Directiva y permitir la realización de auditorías. Es evidente que este artículo ha de ser objeto de desarrollo, mediante un acto de ejecución, que determine con exactitud cuáles son las obligaciones de documentación y registro exigibles, y que señale, entre otras cuestiones, durante cuánto tiempo se está obligado a conservar la documentación¹³.

Por otro lado, el art. 118 establece la obligación de suministro de información del sujeto pasivo a requerimiento de la autoridad competente del Estado en que resida o se encuentre su establecimiento permanente, e igualmente la obligación de suministro de información por parte del sujeto pasivo principal, a requerimiento de la autoridad tributaria principal, respecto de los todos los miembro. En cambio, nada se dice de la obligación de suministro de información por parte de terceros, en particular, de entidades financieras. Habrá que estar pues a la legislación nacional aplicable.

En cuanto al manejo y transmisión de información entre autoridades competentes, el art. 115 prevé la creación de una base de datos central, de libre acceso para todas ellas, y de actualización periódica, en la que se conservarán la declaración fiscal consolidada, los documentos justificativos presentados por el sujeto pasivo principal y las resoluciones y notificaciones adoptadas por la autoridad tributaria principal. El art. 120 añade que la información entre autoridades competentes se transmitirá por medios electrónicos, en la medida de lo posible, y en un plazo máximo de tres meses desde su solicitud¹⁴.

Por último, el art. 121 regula la cláusula de confidencialidad de la información recabada con arreglo a la legislación nacional para la aplicación de la Directiva reguladora de la BICIS. En principio, esta información sólo debe utilizarse para fines fiscales o para procedimientos judiciales o administrativos que impliquen sanciones y que tengan por objeto la realización de una regularización de la liquidación o guarden relación con ella. Sin embargo, la autoridad competente que suministre la información puede permitir que se utilice para otros fines en el Estado solicitante cuando, según su propia legislación, su utilización sea posible con fines similares en las mismas circunstancias.

9. Recursos administrativos y judiciales

Esta materia se regula en los arts. 123 a 126 de la propuesta de Directiva. En primer lugar, debemos referirnos a los recursos judiciales que directamente puede plantear una autoridad competente de un Estado miembro frente a una decisión de la autoridad tributaria principal, por la que se acepte o rechace una notificación de opción (art. 107), se realice una regularización de la liquidación (arts. 114.3 y 114.5) o se rechace la realización de esta regularización a instancia de una autoridad competente de un Estado miembro interesado (art. 114.6). En estas controversias entre Estados no existe una vía administrativa previa (art. 123). El recurso debe plantearse en un plazo de tres meses, ante los órganos jurisdiccionales de la autoridad tributaria principal, y se rige por las leyes procesales de este Estado, con la salvaguarda de que el Estado recurrente debe

¹³ Si nos atenemos al plazo más largo para realizar una regularización, habría que conservar los documentos y justificantes durante doce años (*cf.* art. 114.5), lo cual, en términos generales, puede resultar excesivo y contrario a la finalidad de la norma de reducir la carga administrativa de las empresas.

¹⁴ En cambio, la Directiva 2011/16/UE, de cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, establece con carácter general un plazo de seis meses, pero se reduce a dos meses si el Estado requerido dispone ya de la información (art. 7.1).

disponer, como mínimo, de los mismos derechos que el sujeto pasivo principal. La solución propuesta en caso de controversias entre Estados es inédita en el derecho internacional y quizás debiera plantearse si no es más respetuoso con la soberanía de los Estados el establecimiento de un procedimiento de arbitraje, en lugar de que una administración nacional tenga que someterse a la jurisdicción y a las normas procesales del Estado cuya actividad o inactividad recurre.

El resto de recursos previstos en la propuesta de Directiva pueden interponerse por el sujeto pasivo principal. No se prevé la posibilidad de que el sujeto pasivo individual presente un recurso. Entendemos que en estos casos se produce nuevamente una remisión a la legislación interna del Estado en el que reside o se encuentre el sujeto pasivo individual. Sería irrazonable entender que el sujeto pasivo individual no tiene derecho a recurrir. El art. 124 enumera los actos que son susceptibles de impugnación:

- a) una resolución por la que se rechace una notificación de la opción;
- b) una notificación por la que se solicite la divulgación de documentos o de información;
- c) una liquidación regularizada;
- d) una liquidación por no presentación de la declaración fiscal consolidada.

De forma inexplicable, no se contempla la posibilidad de recurrir la decisión por la que las autoridades competentes afectadas deciden cambiar la designación del sujeto pasivo principal en circunstancias excepcionales (art. 116).

A diferencia de lo que ocurre en el derecho español, en el que es posible suspender el acto, prestando garantía (*cf.* arts. 224 y 233 LGT), el art. 124.2 establece que los recursos no tendrán efecto suspensivo sobre la deuda tributaria.

El sujeto pasivo principal puede recurrir en vía administrativa o en vía judicial. En uno u otro caso, se puede exigir al sujeto pasivo principal que aporte pruebas documentales sobre los asuntos fiscales de los miembros del grupo y otras empresas asociadas, así como prueba de la legislación y los usos vigentes de los demás Estados miembros involucrados.

El recurso administrativo se regula en el art. 125. Literalmente, el recurso administrativo sólo está previsto para impugnar una liquidación regularizada o una liquidación practicada por estimación indirecta en caso de falta de presentación de la declaración. Entendemos que existe una discordancia entre el inicio del art. 125.1 y el listado de actos impugnables del art. 124. No estaría justificado que no pudiera recurrirse por vía administrativa cualquiera de los actos previstos en los apartados a) y b) del art. 124. El recurso será tramitado según las normas del Estado miembro de la autoridad tributaria principal. Si en este Estado no existe un órgano administrativo competente para entender de los recursos en primera instancia, el sujeto pasivo principal puede interponer directamente el recurso judicial. La propuesta de Directiva establece normas comunes sobre los plazos. El recurso debe interponerse dentro de los sesenta días siguientes a la recepción del acto recurrido; y el recurso debe resolverse en un plazo máximo de seis meses. Transcurrido este plazo, se entiende confirmado el acto recurrido.

Si la resolución del recurso confirma o modifica el acto, el sujeto pasivo principal puede interponer en un plazo de sesenta días un recurso judicial. Si la resolución del recurso anula el acto recurrido, la autoridad tributaria principal debe emitir un nuevo acto en un plazo de sesenta días. El sujeto pasivo principal puede interponer un recurso contra esta

nueva resolución, bien por vía administrativa (si existe), bien directamente por vía judicial. Si la autoridad tributaria principal no emite un nuevo acto, tras la anulación del primero, el sujeto pasivo principal puede recurrir la resolución inicial de la autoridad tributaria principal por vía judicial.

La regulación del recurso judicial en el art. 126 es más escueta, ya que se limita a efectuar una remisión a la ley del Estado miembro de la autoridad tributaria principal.

Hemos de criticar que no se haya previsto qué sucede en el caso de que un mismo acto se recurra simultáneamente por el sujeto pasivo principal por la vía administrativa, con arreglo al art. 125, y por la autoridad competente de un Estado miembro, de forma directa, ante los órganos jurisdiccionales del Estado de la autoridad tributaria principal, conforme al art. 123.

10. Conclusiones

Después de haber analizado las principales cuestiones que suscita la regulación propuesta por la Comisión, podemos concluir que el texto presentado es manifiestamente mejorable. Así pues, debe tomarse como lo que es: una propuesta o borrador que sirva sólo como punto de partida para centrar el debate entre las instituciones de la UE, las autoridades nacionales y la comunidad científica y empresarial. Podemos estar de acuerdo con la idea, la filosofía y los objetivos que persigue la propuesta de Directiva, pero desde luego consideramos que tales fines no se alcanzan con la regulación propuesta. En efecto, la propuesta pretende reducir las cargas administrativas y los costes de cumplimiento en materia tributaria que soportan las empresas. Sin embargo, la norma propuesta conlleva nuevas obligaciones formales o amplía las ya existentes (por ejemplo, la de conservación de documentos). La regla de ventanilla única se formula y aplica con carácter general, pero se establecen importantes excepciones (por ejemplo, con la realización de auditorías). Por otro lado, la redacción es defectuosa técnicamente. Los preceptos se presentan de forma asistemática. No se diferencia claramente entre el régimen aplicable a grupos consolidados y sujetos pasivos individuales. Se utilizan conceptos vagos e indeterminados en cuestiones clave (por ejemplo, para modificar la designación del sujeto pasivo principal o para aplicar el plazo especial de regularización de seis años). Existe una desregulación de aspectos esenciales del procedimiento. Por ejemplo, no se regula un régimen común de infracciones y sanciones, y salvo lo previsto en el art. 109, se omite cualquier consideración relativa al procedimiento de recaudación. En definitiva, la norma propuesta en lugar de ofrecer seguridad jurídica, genera importantes incertidumbres. Por otro lado, la norma propuesta no simplifica el ordenamiento ya que establece un nuevo régimen que deberá convivir, e incluso completarse, con los ya existentes.

BIBLIOGRAFÍA

Bokobo Moiche, S. y Pascual González, M. M. (2010): “La aproximación de legislaciones en el Impuesto sobre Sociedades: especial referencia a la base consolidada común (parte 1ª)”, *Crónica tributaria*, nº 134, pp. 37-64.

Bokobo Moiche, S. y Pascual González, M. M. (2010): “La aproximación de legislaciones en el Impuesto sobre Sociedades: especial referencia a la base consolidada común (parte 1ª)”, *Crónica tributaria*, nº 135, 2010, pp. 7-27.

Lang, M., Pistone, P., Schuch, J. y Staringer, C. (2008): *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Linde.

Magraner Moreno, F. J. (2008): “Propuestas y avances significativos en torno a la aprobación de una normativa europea que determine una base Imponible Común Consolidada del I. Sociedades (*Common Consolidated Tax Base*)”, *Tribuna Fiscal*, nº 210, pp. 16-24.

Rodríguez Márquez, J. (2011): “Una primera aproximación crítica a la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS)”, *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad Tributaria*, nº 7, pp. 47 – 51.

Rodríguez Rodríguez, J. F. (2011): “La propuesta de Directiva del Consejo de la Unión Europea relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades – visión panorámica”, *Quincena Fiscal*, nº 14, BIB 2011\1047.

Schön, W., Schreiber, U. y Spengel, C. (2008): *A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe - Eine einheitliche Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage für Europa*, Springer-Verlag Berlin Heidelberg.

Van Eijdsden, A. (2011): “The One-Stop-Shop Approach: A Discussion of the Administrative and Procedural Aspects of the CCCTB Draft Directive”, *EC Tax Review*, nº 5, 2011, pp. 217 – 231.

LAS TASAS POR LAS ACTUACIONES DE LAS OFICINAS DE EXTRANJEROS

Carlos María López Espadafor

Universidad de Jaén

1. Descripción de la problemática que se analiza

Este estudio es fruto de los trabajos realizados dentro del Proyecto de Investigación “Diagnóstico del funcionamiento y organización de las Oficinas de Extranjeros”, financiado por el Ministerio de Trabajo e Inmigración.

El desarrollo de este proyecto de investigación ha puesto de manifiesto cómo la gestión de las tasas devengadas por las actuaciones administrativas de las Oficinas de Extranjeros ocupa gran parte del trabajo y tiempo en las mismas, condicionando a su vez gran parte del resto de actividades.

De este modo, es necesario analizar si la forma en que se articulan dichas tasas en la Ley y la manera en que, en función de tal articulación, debe estructurarse la gestión de las mismas es la más acorde al tipo de actividad administrativa de que se trate, facilitando la labor de las referidas Oficinas y ajustándose a los esquemas generales de esta categoría tributaria representada por las tasas.

Será necesario, pues, analizar este tipo de tasas a la luz de los esquemas generales del Derecho Tributario. Partiendo de ahí y dentro de las distintas opciones de política legislativa que cabrían en esta materia, habrá que analizar qué configuración de las citadas tasas y de su gestión determinaría una actuación más eficaz y eficiente en el desenvolvimiento de las Oficinas de Extranjeros.

Bien es cierto que la tasa es una categoría tributaria, bien delimitada en nuestro Derecho Tributario y con una regulación general, que puede actuar como supletoria, en aquellos aspectos no previstos expresamente en la regulación específica de cada tipo de tasas, como pueden ser las tasas que aquí analizamos. Ahora bien, dado que, dejando a salvo los supuestos de tasas devengadas por la utilización privativa del dominio público, las tasas esencialmente se vinculan a un servicio público o actuación de la Administración que afecte de forma directa al sujeto de solicitud o recepción obligatoria o que no puede obtener en el sector privado, cada tipo de tasas tiene que adaptarse a la naturaleza del tipo de actividad administrativa por la que se devenga.

De esta forma, debemos analizar en qué medida existe un equilibrio entre los esquemas generales y tradicionales de las tasas en el Derecho Tributario y las particularidades propias de la actuaciones de las Oficinas de Extranjeros, conjugándolas hacia la obtención de una mayor eficacia y eficiencia recaudatoria y comprometiendo y ocupando de la forma más ligera posible el tiempo y medios humanos de este sector de la Administración, que no representa propiamente Administración tributaria.

Las tasas determinan la posibilidad del desarrollo o no de procedimientos administrativos que van a desembocar en el reconocimiento de un derecho o la concesión de una autorización a un extranjero, de tal forma que un requisito tributario determina el reconocimiento de dicho derecho o la concesión de tal autorización.

Tratándose de extranjeros, la gestión y configuración de las tasas, deben ajustarse también a las particularidades de las posibilidades de localización de aquéllos, que si bien tienen una voluntad o interés de permanencia en territorio español, igualmente es cierto que en determinados casos pueden verse, con cierta facilidad y más en tiempos de crisis, en la tesitura, necesidad o deseo de abandonar nuestro territorio, con lo que debe garantizarse que en tales casos tal circunstancia no perjudique a la Administración en relación a procedimientos ya iniciados por los que debiese satisfacerse una tasa.

Tal y como sucede en otros campos de la Administración o en otros campos de servicios públicos o de actividades administrativas por los que se devengan las correspondientes tasas, las tasas en materia de extranjería son gestionados por unos órganos de la Administración, las Oficinas de Extranjeros, que no son propiamente órganos de la Administración tributaria, por lo que es necesario facilitarles al máximo dicha gestión de la forma más sencilla y con mayores de garantías de cobro y con menos posibilidades de entorpecimiento del resto de sus actuaciones.

En general, lo normal debería ser que no se le diese curso a una tramitación o actuación administrativa hasta que se acredite el pago de la tasa devengada por la misma, como sistema que garantiza mejor el pago, con mayor eficacia y eficiencia. Analizaremos si las tasas en materia de extranjería se ajustan en mayor o menor medida a este esquema general.

A diferencia de los impuestos, en principio, las tasas se devengan, y especialmente en este campo, por una actuación de la Administración dirigida específicamente hacia el administrado – sujeto pasivo – contribuyente; lo que no debe suceder nunca es que el pago de la tasa se configure de una manera que pueda condicionar, entorpecer o dejar sin sentido el resto de la actuación administrativa no propiamente tributaria; en tal sentido se desarrollará nuestro análisis.

2. Metodología investigadora utilizada

En primer lugar, partimos de un análisis del marco normativo al que se someten las tasas devengadas por las actuaciones administrativas de las Oficinas de Extranjeros.

Tal y como hemos ido adelantando, vamos a someter a revisión las normas en materia de tasas por actuaciones de las Oficinas de Extranjeros a los esquemas generales de técnica legislativa en materia de Derecho Financiero y Tributario, sin perder de vista las particularidades propias de este tipo de actuaciones administrativas por las que se devengan las referidas tasas.

Para la individualización de los problemas más importantes en la práctica, se han realizado una serie de preguntas a los Jefes de las Oficinas de Extranjeros y demás personal de las mismas de toda España.

A los Jefes de Oficina, se les han planteado cuatro preguntas, que han sido las siguientes:

- 1- ¿Qué dificultades o problemas plantean en la práctica la verificación, volcado y cruce de datos con la AEAT en materia de tasas?
- 2- ¿Qué tanto por ciento (o porcentaje aproximado) de expedientes se archivan y qué tanto por ciento (o porcentaje) se retrasan por problemas de pago en materia de tasas?
- 3- ¿Qué grado de aceptación, utilización o seguimiento tiene la aplicación telemática en relación al pago de tasas?

4- ¿Cuáles consideran que son los principales problemas con los que se encuentran en la práctica las Oficinas de Extranjería en materia de tasas?

Dado el importante volumen de cuestionarios, al resto de personal de las Oficinas de Extranjeros sólo se les han planteado las dos últimas preguntas, es decir:

a) ¿Qué grado de aceptación, utilización o seguimiento tiene la aplicación telemática en relación al pago de tasas?

b) ¿cuáles consideran que son los principales problemas con los que se encuentran en la práctica las Oficinas de Extranjería en materia de tasas?

3. Análisis efectuado

Las tasas en materia de extranjería se encuentran reguladas en los artículos 44 a 49 de la citada Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, de derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social. La regulación vigente de las tasas en esta Ley es fruto de la modificación operada en la misma por la también citada Ley Orgánica 2/2009, de 11 de diciembre.

Sin perjuicio de otros aspectos, los puntos más importantes de esta reforma en relación a las tasas se han centrado en su hecho imponible y en el consiguiente devengo, es decir, en el hecho que determina el pago del tributo y el momento en que se produce el nacimiento de la obligación tributaria.

El hecho imponible, con tal reforma legislativa, pasó de centrarse esencialmente en el resultado de la actuación administrativa en materia de extranjería (concesión o expedición) a concretarse en la actuación administrativa en sí (tramitación), con el consiguiente cambio también en el momento del devengo.

Así, en concreto, en el apartado del artículo 44 de la Ley Orgánica 4/2000 se establecía antes de la citada reforma operada por la Ley Orgánica 2/2009 que constituía «el hecho imponible de las tasas la concesión de las autorizaciones administrativas y la expedición de los documentos de identidad previstos en esta Ley, así como sus prórrogas, modificaciones y renovaciones».

Señalaba este precepto antes de dicha modificación como hecho imponible, en concreto, las siguientes expediciones:

- la de visados de entrada en España y
- la de documentos de identidad de indocumentados.

Igualmente, señalaba que en concreto formaban parte del referido hecho imponible las siguientes concesiones:

- la de autorizaciones para la prórroga de la estancia en España,
- la de permisos de residencia en España,
- la de permisos de trabajo y
- la de tarjetas de estudios.

Tras la mencionada modificación operada por la Ley Orgánica 2/2009, el artículo 44 de la Ley Orgánica 4/2000 establece, en su apartado 2 que «constituye el hecho imponible de las tasas la tramitación de las autorizaciones administrativas y de los documentos de identidad previstos en esta Ley, así como de sus prórrogas, modificaciones y renovaciones».

Vemos, pues, cómo actualmente el hecho imponible se centra en el concepto de «tramitación», frente a los de «concesión» y «expedición» que se utilizaban en la referida antigua regulación ya derogada y sustituida por la actual.

Pues bien, el apartado 2 del estudiado artículo 44 señala actualmente que se integran en el mencionado hecho imponible las siguientes tramitaciones:

- la de autorizaciones para la prórroga de la estancia en España,
- la de las autorizaciones para residir en España,
- la de autorizaciones de trabajo, salvo que se trate de autorizaciones para un
- período inferior a seis meses,
- la de tarjetas de identidad de extranjeros,
- la de documentos de identidad a indocumentados y
- la de visado.

El cambio en la configuración del hecho imponible, de concesión o expedición a tramitación, ha conllevado necesariamente también un cambio en la determinación legal del devengo de la tasa, es decir, del momento en que nace la obligación tributaria, sin perjuicio del momento o período de su exigibilidad.

Antes de la reforma operada por la Ley Orgánica 2/2009, el artículo 45 de la Ley Orgánica 4/2000 establecía que «las tasas se devengarán cuando se conceda la autorización, prórroga, modificación, o renovación, o cuando se expida el documento».

En su actual regulación, el referido artículo 45 establece que «las tasas se devengarán cuando se solicite la autorización, la prórroga, la modificación, la renovación, o el visado» (apartado 1, párrafo primero), constituyendo ésta la regla general en materia de tasas vinculadas a las actuaciones de las Oficinas de Extranjeros. Frente a ella, el artículo 45 establece actualmente dos normas especiales, de tal forma que «en los casos de autorización de residencia y trabajo por cuenta ajena a favor de trabajadores de servicio doméstico de carácter parcial o discontinuo, el devengo de la tasa se producirá en el momento de afiliación y/o alta del trabajador en la Seguridad Social» (apartado 2) y «en los casos de renovación de la autorización de residencia y trabajo por cuenta ajena, en ausencia de empleador, y cuando se trate de trabajadores de servicio doméstico de carácter parcial o discontinuo, el devengo de la tasa se producirá en el momento de alta del trabajador en la Seguridad Social» (apartado 3).

Hay que tener presente que el apartado 1 del artículo 44 de la Ley Orgánica 4/2000 establecía y establece que «las tasas se regirán por la presente Ley y por las demás fuentes normativas que para las tasas se establecen en el artículo 9 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos», sistema de fuentes dentro del que hay que prestar especial atención a la aplicación, junto a la Ley propia de la tasa (en este caso la Ley 4/2000), a lo establecido en la referida Ley de Tasas y Precios Públicos, sin perjuicio de otro tipo de fuentes, especialmente las generales en Derecho Financiero y Tributario.

En la ficha de investigación del referido Proyecto se hacía referencia expresa a la Circular DGI/SGMG/07/2010, como documento guía en la práctica para las Oficinas de Extranjeros en materia de tasas. Esta circular hay considerarla ya desfasada, pues versaba sobre la aplicación de la Orden PRE/3/2010, de 11 de enero, por la que se establecía el importe de las tasas por tramitación de autorizaciones administrativas,

solicitudes de visados y documentos de identidad en materia de inmigración y extranjería, en relación con los procedimientos de cobro de dichas tasas. Posteriormente se dictó el Real Decreto 557/2011, de 20 de abril, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley Orgánica 4/2000, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social, tras su reforma por Ley Orgánica 2/2009. Fijémonos, por ejemplo, en el plazo de 10 días hábiles que se establece en la disposición adicional decimoctava del nuevo Reglamento de la Ley sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social, con el plazo de 8 días hábiles que figura en la referida Circular. De todos modos, posteriormente se dictó la Orden PRE/1803/2011, de 30 de junio, por la que se establece el importe de las tasas por tramitación de autorizaciones administrativas, solicitudes de visados en frontera y documentos de identidad en materia de inmigración y extranjería, que en su disposición derogatoria única estableció expresamente la derogación de la referida Orden PRE/3/2010, de 11 de enero.

En relación a la primera pregunta planteada, es decir, ¿qué dificultades o problemas plantean en la práctica la verificación, volcado y cruce de datos con la Agencia Estatal de Administración Tributaria en materia de tasas?:

Las respuestas han sido bastante uniformes. Bien es cierto que algunos se han fijado, reconocido o destacado el régimen actual como transitorio, o deseablemente transitorio en esta materia, a la espera de un desarrollo pleno de la aplicación, pero se suele coincidir en general en la falta de automatismo en este punto. Se pronuncian en general sobre una falta de inmediatez en la conexión con los datos de la aplicación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, no produciéndose un cruce o volcado en tiempo real. Así se habla de una tardanza o retraso por término medio de un mes. La tardanza en el tiempo desde que el extranjero paga las tasas hasta que la Agencia Estatal de Administración Tributaria vuelca el dato a la aplicación de extranjería, puede llegar incluso en algunos casos a tardar entre mes y medio y dos meses. También encontramos el pronunciamiento en el sentido de destacar una especial falta de operatividad en relación al módulo de apremios.

En cuanto a la segunda pregunta planteada, es decir, ¿qué tanto por ciento (o porcentaje aproximado) de expedientes se archivan y qué tanto por ciento (o porcentaje) se retrasan por problemas de pago en materia de tasas?:

Debemos tener en cuenta que en las respuestas se hace ver, especialmente en relación a los retrasos, que no hay un control o cálculo preestablecido que facilite la concreción exacta del dato, en función también de la variabilidad de supuestos. En cuanto al archivo de expedientes, las respuestas son bastante uniformes; el porcentaje es bastante bajo, rondando aproximadamente el 2 por ciento por término medio. En el caso de los retrasos de expedientes por problemas relacionados con el pago de tasas, las respuestas suelen ser también bastante uniformes, rondando por término medio un retraso del 10 por ciento aproximadamente, sin perjuicio de algunos casos aislados y puntuales de porcentaje superior o inferior, pero teniendo siempre en cuenta que es un porcentaje al que no se le debe dar demasiada concreción a los efectos de nuestro análisis, dado que no existen unos registros o sistemas de control, con una uniformidad de medición, especialmente en relación a las causas. El problema es que no existe una concreción normativa del concepto de retraso con atención a las causas, ni un registro específico en tal sentido. Es de destacar la uniformidad en este punto entre las distintas Oficinas de Extranjeros, al margen de su tamaño, proyección geográfica o ámbito territorial. Casi siempre, el retraso es más bien imputable al extranjero, en función de su actuación, ante

el sistema legal de gestión al que están sometidas las Oficinas de Extranjeros en relación a las tasas por las actividades cuya tramitación es de su competencia.

En cuanto a la tercera pregunta planteada, es decir, la consistente en ¿qué grado de aceptación, utilización o seguimiento tiene la aplicación telemática en relación al pago de tasas?:

Debemos tener presente que ésta pregunta se planteaba o abría ya a la respuesta de todo el personal de las Oficinas de Extranjeros. En cuanto a la existencia de un sistema en tal sentido, en general, existe una buena predisposición de los funcionarios, pero reconocen que suele tener una muy baja utilización directamente por los extranjeros dada su complejidad actual. Debería simplificarse según la inmensa mayoría de las opiniones. Resulta compleja y poco práctica para los extranjeros, como se pone de manifiesto en las consultas que éstos realizan al personal de las Oficinas, quienes reconocen que en algunos casos termina retrasándoles el trabajo en la práctica. De todos modos, se suele coincidir en su complejidad para el administrado, destacando la necesidad de una simplificación en la misma.

En cuanto a la cuarta y última pregunta, es decir, ¿cuáles consideran que son los principales problemas con los que se encuentran en la práctica las Oficinas de Extranjería en materia de tasas?:

Las respuestas, aunque aparentemente amplias en su redacción o formulación, dado el carácter tan abierto de la pregunta, con el que se pretendía dar la mayor libertad en la respuesta al encuestado, suelen confluir, no obstante, en una base o causa común. Se habla de que el sistema actual ralentiza el trabajo en las Oficinas de Extranjeros, de que, a pesar de la reforma legislativa, se tiene que realizar un importante número de requerimientos en materia de tasas, que en algunos casos se ha incrementado el número de personas que se dirige a los servicios de información con problemas o cuestiones relacionadas con las tasas, que en bastante casos se ha incrementado también el número de personas que pasa por registro para la aportación de justificantes de tasas o presentación de recursos o reclamaciones sobre archivos por impago de tasas o, incluso, en algunos supuestos, se llega a hablar de que se han duplicado los escritos.

4. Matriz DAFO/CAME

- Debilidades:

Ante las respuestas a las referidas preguntas, resulta obvio que en relación a la forma de gestión impuesta a raíz de la reforma operada por la Ley Orgánica 2/2009 en materia de tasas, se suele coincidir en la base común de que tal reforma no ha servido para facilitar y hacer más eficiente la labor de las Oficinas de Extranjeros, aportando importantes elementos de complejidad.

Se podría afirmar que se percibe la carencia de una base reguladora que facilite y dote de mayor eficiencia a la gestión en materia de tasas devengadas por la actuación de las Oficinas de Extranjeros. La considerable uniformidad en los porcentajes reflejados en las respuestas, ponen de manifiesto cómo el posible problema es de base normativa.

Amenazas:

Al margen de la deficiente base legal, que hace necesaria la referida reforma legislativa en sí, lo anterior va acompañado de que la aplicación informática abierta a la utilización por los extranjeros, dada su aparente complejidad, tampoco facilita el trabajo en este campo.

- Fortalezas:

El alto porcentaje de uniformidad entre las distintas Oficinas de Extranjeros en los porcentajes y problemática reflejada en las respuestas. Esto pone de manifiesto el alto grado de éxito en la gestión, pues la problemática reflejada se presenta ajena a cuestiones de organización funcionarial, resultando esencialmente de problemas normativos. Es de destacar el alto grado de éxito alcanzado en el intento de superar las deficiencias normativas apuntadas, pero siendo conscientes de ellas.

- Oportunidades:

La importancia recaudatoria de las tasas, comparándola con el coste aproximado resultante del buen funcionamiento del servicio.

Establecimiento de líneas de actuación en función de lo anterior:

- Corregir la complejidad de la aplicación informática de cara a fomentar y facilitar en mayor medida su utilización por los extranjeros.
- Afrontar el cambio legislativo necesario en materia de devengo de las tasas vinculadas a las tramitaciones administrativas que son competencia de las Oficinas de Extranjeros.
- Mantener el alto grado de uniformidad, puesto de manifiesto en su funcionamiento práctico, entre las distintas Oficinas de Extranjeros en lo concerniente a la gestión de las referidas tasas.
- Explotar la importancia recaudatoria de las tasas de extranjería ante la eficiencia económica y el buen funcionamiento financiero de las Oficinas de Extranjeros.

5. Posibles mejoras

La reforma legislativa operada por la Ley Orgánica 2/2009, como cualquier reforma legislativa, debería haber servido para mejorar las cosas. El cambio de considerar como hecho imponible la tramitación, en vez de la expedición o concesión, debería haber facilitado la gestión, dado que permitía adelantar el devengo de la tasa desde el momento de la concesión o expedición, al momento de la solicitud. Esto debería haber garantizado menos problemas de pago, impidiendo el inicio de desarrollo de expedientes que luego se archiven o presenten problemas por impago.

Digamos que la voluntad de la reforma legislativa apuntada era buena e iba bien encaminada, pero no ha sabido concretarse conveniente en la definición de los aspectos temporales del nuevo hecho imponible, esencialmente en función de la concreción del momento de devengo y exigibilidad de la tasa. Es una no adecuada estructuración o técnica legislativa la que está condicionando o provocando unos posteriores problemas en materia de gestión de los correspondientes expedientes, con ocasión de las cuestiones relativas a la tasas.

No se debería iniciar ningún expediente sin una clara conformación del pago, de tal forma que sea en sí la recepción del pago el primer acto administrativo con el que se inicie el procedimiento, buscando la mayor eficiencia y reduciendo o evitando los posibles problemas en relación a la dinámica de las tasas.

Como problema distinto, la complejidad de la aplicación informática para los extranjeros, no es un problema, obviamente, que venga ocasionado directamente por la citada reforma legislativa; bastaría en tal sentido su revisión por el departamento de informática correspondiente.

Ahora bien, la oportunidad que se perdió con la Ley Orgánica 2/2009 de una más correcta definición del hecho imponible, en pos de una mayor agilidad en la actuación de las Oficinas de Extranjeros, es algo que sólo se podrá solucionar con la correspondiente reforma legislativa, tendente a que no se inicie ningún expediente sin la necesaria garantía previa de efectividad del pago, tendencia que se ha ido imponiendo en otros campos de actuación de la Administración.

Fijémonos incluso en que en otros supuestos, en la misma Ley de Tasas y Precios Públicos se prevé la posibilidad de exigir un depósito previo (artículo 15.1.a).

De todos modos, dado el principio de legalidad y la reserva de ley que opera en materia tributaria (artículo 31.3 de la Constitución), la reforma en tal sentido debería venir de una reforma legislativa que sirviese de base para facilitar la mejora en la gestión de las Oficinas de Extranjeros en atención a la problemática de las tasas.

6. Alcance recaudatorio

Se podría decir que una cuestión que no era propia de un cuestionario como el apuntado y que, por tanto, no se planteó en el mismo, pero que sí se ha consultado verbal y directamente a un destacado número de Jefes y Secretarios de las Oficinas de Extranjeros, es la correlación entre lo recaudado por las tasas en materia de extranjería y el coste de funcionamiento de la Administración en este campo, especialmente el coste de funcionamiento de las referidas Oficinas, con especial atención a los costes de personal.

Sin datos excesivamente precisos o correlacionados directamente en tal sentido, lo que parece obvio, con grandes márgenes y, por tanto, no necesita por ahora mayor concreción en cifras dada su evidencia, es que lo recaudado en materia de tasas en el ámbito de las actuaciones de las Oficinas de Extranjeros siempre es una cantidad muy superior con creces al coste de personal, funcionamiento y mantenimiento de tales Oficinas.

Con ello, financieramente el sistema no presenta deficiencias, sin perjuicio de que se pudiese entender desde tal perspectiva que el importe de las tasas está sobredimensionado. Más bien, a la luz de las consultas mantenidas con Jefes y Secretarios de las Oficinas, para buscar un mayor equilibrio en tal correlación entre lo recaudado y los costes, se podría dotar en mayor medida de personal las citadas Oficinas e incluso dotar de un sistema de incentivos económicos por productividad al personal mayor del que pudiese existir actualmente, todo lo cual derivaría en una sustancial mejora de la gestión.

Digamos que a día de hoy el coste de la tramitación administrativa está por debajo del importe pagado por la tasa.

En tal sentido, debemos recordar que en el apartado 2 del artículo 19 de la Ley de Tasas y Precios Públicos se establece que «en general y con arreglo a lo previsto en el párrafo siguiente, el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida», disponiéndose a continuación de lo anterior, en el apartado 3 de ese mismo artículo, que «para la determinación de dicho importe se tomarán en consideración los costes directos e indirectos, inclusive los de carácter financiero, amortización del inmovilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del

servicio o actividad por cuya prestación o realización se exige la tasa, todo ello con independencia del presupuesto con cargo al cual se satisfagan».

Se podría decir que -apartándonos de unos conceptos estrictamente jurídicos y trasladándonos a unos términos más económicos- estaríamos ante un servicio rentable y de eficiencia económica que, no obstante, debería ajustarse en mayor medida al límite previsto en la Ley de Tasas y Precios Públicos en materia de cuantías.

En función de todo lo anterior, el dato de la cuantía en sí de las tasas podría entenderse como un dato en cierto modo negativo, resultante de unos cálculos poco ajustados a la realidad del coste del servicio. Pero si la cuestión expuesta la analizamos desde la perspectiva de la eficiencia económica en el funcionamiento del personal de las Oficinas de Extranjeros, financieramente, el dato resultante es muy positivo desde el punto de vista de la valoración económica de la actuación de las estudiadas Oficinas.

7. Consideraciones finales

En función de lo expuesto *supra*, entendemos que debería reformarse el artículo 45 de la Ley Orgánica 4/2000, en materia de devengo.

En el artículo 44, al definir el hecho imponible de las tasas en materia de actuaciones administrativas correspondientes a las Oficinas de Extranjeros, habla de la tramitación. Pues bien, en relación a la misma, en el artículo 45, debería establecerse el devengo de la tasa, es decir, el nacimiento de la obligación tributaria en el momento del “inicio de la tramitación”, estableciendo éste como concepto legal, acompañado de otra concreción legal de cuándo se entiende que se da el inicio de la tramitación, que debería establecerse “en el momento de recepción o aceptación por las Oficinas de Extranjeros del justificante de ingreso o depósito previo correspondiente”.

Sería esta recepción o aceptación el primer acto administrativo que iniciase el procedimiento, garantizándose así el pago. Todo ello sin perjuicio de la posterior devolución de ingresos indebidos al administrado si el expediente deriva en una no concesión o reconocimiento, pero al menos se está garantizando el pago en la generalidad de expedientes y, aunque quepa una posterior devolución en algunos, los ingresos previos no deben ser despreciados por la Hacienda Pública en cuanto que le aportan mayor liquidez en tiempos de crisis económica.

Se trata, pues, como hemos venido apuntando, de no dar curso a ninguna actuación administrativa, sin un acreditación previa del pago de la correspondiente tasa.

La mayor garantía consiste en que no se le dé trámite a ningún documento sin la acreditación previa del correspondiente pago, sin necesidad de tener que dar un plazo y esperar a comprobar si se ha pagado en ese plazo, evitando los problemas que pueden ocasionar los citados requerimientos.

Por lo demás, es necesaria una simplificación de la aplicación informática a la que pueden acceder los extranjeros en materia de tasas.

También, para buscar una mayor correlación entre el importe de las tasas y el coste de la actuación administrativa, en función del límite máximo que para el importe se prevé, como hemos visto, en la Ley de Tasas y Precios Públicos, sería conveniente dotar a las Oficinas de Extranjeros, de mayores medios personales y materiales y, en su caso, según las correspondientes cifras arrojadas, de unos mayores estímulos económicos por productividad al personal de las referidas Oficinas.

Para concluir, recalcar que el sistema legal actualmente vigente en materia de tasas en materia de extranjería es un sistema que dificulta o no favorece demasiado el funcionamiento de las Oficinas de Extranjeros.

Digamos que debería sorprender que en relación a la tipología del tributo representada por las tasas se deje abierta la puerta al fraude o impago, cuando cabe la posibilidad de establecer el ingreso previo, de ahí la necesidad de la reforma legislativa apuntada en relación a las tasas vinculadas a las actuaciones administrativas de las Oficinas de Extranjeros.

LA “MULTILATERALIZACIÓN” DE LA COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA EN MATERIA FISCAL: AVANCES EN EL CONVENIO OCDE-CONSEJO DE EUROPA SOBRE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA

Luis Alfonso Martínez Giner

Universidad de Alicante

1. Un instrumento normativo con proyección de futuro: la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria y su Protocolo de modificación

El Convenio sobre asistencia administrativa mutua en materia de fiscalidad abierto a la firma el 25 de enero de 1998 en Estrasburgo ha representado durante algún tiempo un instrumento normativo especial en el panorama de la cooperación fiscal internacional. Y ello porque este convenio ha estado auspiciado por la OCDE y el Consejo de Europa, lo cual es buena muestra del intento por elaborar una aproximación multilateral en la regulación de normas vinculantes para una pluralidad de Estados en materia de cooperación internacional en la lucha contra el fraude fiscal.

No obstante sólo unos pocos Estados firmaron y ratificaron este Convenio. Inicialmente sólo en cinco Estados entró en vigor tal Convenio el 1 de abril de 1995. No obstante en la actualidad este Convenio está en vigor en 17 Estados y ha sido firmado por 24 Estados. España ha suscrito y ratificado recientemente este Convenio de asistencia multilateral en materia tributaria. En concreto el 12 de noviembre de 2009 España firmó este Convenio que entró en vigor el 1 de diciembre de 2010.

El escaso éxito inicial de esta Convención puede explicarse por la concepción clásica según la cual primaba el enfoque bilateral (CDI) en la lucha contra el fraude y en el intercambio de información tributaria, dado que éste era un ámbito que pertenecía a la soberanía de los Estados, siendo necesario ser muy cuidadoso con una cesión de soberanía excesivamente amplia por la vía de los convenios multilaterales.

No obstante, las circunstancias derivadas de la globalización económica y de la crisis económica mundial han supuesto cambios, que también han afectado a la lucha contra el fraude fiscal. La necesidad de tener liquidez por parte de los Estados ahonda en la necesidad de luchar contra la evasión o fraude fiscal interno pero también internacional. Es en este contexto en el que aparece con fuerza el enfoque multilateral en la asistencia mutua en materia de fiscalidad. La praxis demuestra que la aproximación multilateral es la más idónea en la lucha contra conductas transnacionales que erosionan los erarios públicos nacionales.

Además, los estándares internacionales de cooperación e intercambio de información han cambiado desde que en el año 1988 se aprobara la Convención de Estrasburgo. Modificaciones en el artículo 26 del CMOCDE, en el año 2005, o en el artículo 26 CMONU han aconsejado una modificación de este Convenio de asistencia mutua en materia de fiscalidad que en los últimos años ha ido aumentando su ámbito subjetivo de aplicación debido al interés que ha suscitado a muchos Estados.

Así, el 31 de marzo de 2010 la OCDE y el Consejo de Europa aprueban un Protocolo de modificación que se abre a la firma de los Estados el 27 de mayo de 2010, entrando en vigor por vez primera el 1 de junio de 2011 en los primeros Estados que lo ratificaron

(Dinamarca, Finlandia, Georgia, Noruega, Eslovenia). No obstante, a fecha 9 de noviembre de 2011, 31 Estados han suscrito este Protocolo de modificación o directamente la Convención modificada, entre ellos España que lo suscribió el 18 de febrero de 2011, aunque aún no lo ha ratificado. El elevado número de países que han firmado esta Convención modificada o su Protocolo en un término relativamente breve, ofrece una clara idea de la relevancia internacional que está adquiriendo este instrumento normativo en lo referente a la cooperación e intercambio de información en materia tributaria.

La Convención se revisó en 2010 con la intención de adaptarla a la norma internacional sobre transparencia e intercambio de información, además de intentar abrir la convención a países que no fueran miembros de la OCDE ni del Consejo de Europa. En este sentido es el artículo 26 CMOCDE en su última versión el que ha servido de base para aprobación del Protocolo de modificación.

Las ideas fundamentales que sugiere el Convenio y su Protocolo de modificación las podemos resumir en tres: la adopción de los estándares de intercambio de información de la OCDE, el reforzamiento de la multilateralización de los instrumentos de lucha contra el fraude fiscal internacional vía cooperación y los derechos y garantías del

Hay que señalar que uno de los valores que presenta este Convenio de Estrasburgo, en relación con los Convenios de doble imposición, es su amplísimo repertorio de impuestos y contribuciones, estatales, regionales, locales... a los que resulta aplicable¹.

2. El nuevo clima de cooperación internacional: la adaptación de la Convención de Estrasburgo al CMOCDE

El Protocolo de modificación de la Convención de Estrasburgo señala en su preámbulo que sería deseable que un instrumento multilateral permitiera al más amplio número de Estados beneficiarse de un nuevo clima de cooperación internacional y al mismo tiempo implementar los estándares internacionales de asistencia en materia tributaria.

Es por ello que la Convención trata de alinearse con la regulación del intercambio de información y asistencia del artículo 26 CMOCDE en su versión de 2005. En el fondo, podría decirse que la modificación trataría de transferir a nivel multilateral la amplia experiencia bilateral en materia de intercambio de información al objeto de reforzar los instrumentos de cooperación entre Estados.

Podemos señalar como aportaciones de la nueva modificación de la Convención la reducción de la discrecionalidad del Estado requerido para atender una petición de

¹ Así el artículo 2 de la Convención sobre asistencia administrativa en materia de fiscalidad señala que “La presente Convención se aplicará: a los siguientes impuestos: impuestos sobre la renta o utilidades, impuestos sobre ganancias de capital, los cuales son exigibles en forma separada de los impuestos sobre la renta o utilidades, impuestos sobre el patrimonio neto, que se exijan en nombre de una de las Partes; y a los siguientes impuestos: impuestos sobre la renta, utilidades, ganancias de capital o patrimonio neto que se exigen por parte de subdivisiones políticas o autoridades locales de una Parte; contribuciones obligatorias de seguridad social pagaderas al gobierno general o a instituciones de seguridad social establecidas de conformidad con el derecho público; impuestos en otras categorías, excepto los aranceles, exigibles en nombre de una Parte, en particular: impuestos a la propiedad, herencias o donaciones; impuestos sobre bienes inmuebles; impuestos generales al consumo, tales como el impuesto al valor agregado o el impuesto a las ventas; impuestos específicos sobre bienes y servicios tales como impuestos sobre consumos específicos; impuestos por el uso o la propiedad de vehículos de motor; impuestos por el uso o la propiedad de bienes muebles distintos a los vehículos de motor; cualquier otro impuesto; impuestos en categorías distintas a las referidas en el numeral anterior, que sean exigibles en nombre de las subdivisiones políticas o autoridades locales de una Parte.

intercambio de información, así como la delimitación más amplia del uso que el Estado requirente puede hacer de la información recibida.

La modificación trata de limitar la posibilidad de que el Estado requerido pueda negarse a facilitar la información sobre la base de sus propios intereses esenciales. Así, el artículo 21 de la Convención en su nueva redacción excluye la posibilidad, antes existente, de que los intereses esenciales del Estado requerido sean causa de denegación de la información. Del mismo modo ha de señalarse que la información que es improbable que sea relevante para el Estado requerido ha de ser igualmente transferida al Estado requirente. Así se deduce de la modificación del artículo 4 de la Convención en la que ha desaparecido tal inciso referido a la información *unlikely to be relevant*. Se elimina con ello las dudas que una valoración autónoma de tal circunstancia podría realizar el Estado requerido y que podría dificultar la cooperación. Con esta modificación se refuerza la necesidad de cooperación en materia tributaria. No habrá que considerar el hecho de que la información requerida tenga o no relevancia para el Estado requerido, sin que ello suponga ninguna erosión en la soberanía del mismo.

Igualmente el Protocolo 2010 ha incluido dos nuevas causas de posible oposición a la petición de intercambio de información por parte de un Estado². Así el artículo 21 de la Convención modificada incorpora la *exhaustion rule* que exige agotar las posibilidades de investigación internas antes de acudir a la cooperación internacional, y del mismo modo de aboga por la aplicación del principio de proporcionalidad como límite a la hora de facilitar la asistencia en la recaudación³.

Un problema relacionado con esta cuestión es la posibilidad de que el Estado requerido se niegue a facilitar la información tributaria sobre la base de que la misma carece de interés tributario propio para ese Estado. La medida se regula por vez primera en la Convención en su artículo 21.3 y es una reproducción del artículo 26.4 CMOCDE. Se impide a las autoridades fiscales del Estado requerido que se opongan a intercambiar información tributaria con el único argumento de que esa información carece de relevancia para ese Estado requerido, aunque la tenga obviamente para el Estado requirente.

Esa aproximación se confirma igualmente con la incorporación de la cláusula del secreto bancario según la cual no cabe negar la cooperación sobre la base de límites legislativos internos derivados del secreto bancario⁴. Esta aportación no supone ninguna novedad en el plano internacional desde la última modificación del artículo 26

² Patón García, G.: “La dimensión del intercambio de información en los convenios fiscales internacionales”, en *Intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura*, Collado Yurrita, M. A. (director), Aranzadi, 2011, págs.186 y 187.

³ Artículo 21.2 Convención sobre asistencia administrativa en materia fiscal: “A excepción de lo previsto en el Artículo 14, lo dispuesto en esta Convención no será interpretado en el sentido de imponer al Estado requerido la obligación de: (...)

g) otorgar asistencia administrativa si el Estado requirente no ha utilizado todas las medidas razonables disponibles de conformidad con su legislación o práctica administrativa, excepto cuando el recurrir a dichas medidas puedan generar dificultades desproporcionadas;

h) otorgar asistencia en el cobro en aquellos casos en que la carga administrativa de ese Estado sea claramente desproporcionada al beneficio que obtendría el Estado requirente”.

⁴ El artículo 21.4 de la Convención sobre asistencia administrativa en materia fiscal señala que: “En ningún caso las disposiciones de esta Convención, incluyendo específicamente las de los párrafos 1 y 2, deberán ser interpretadas en el sentido de permitir al Estado requerido negarse a proporcionar información únicamente porque dicha información esté en posesión de un banco, otra institución financiera, agente o persona que actúe como agente o fiduciario o porque se relaciona con los derechos de propiedad de una persona.”

CMOCDE que incorporó ya un nuevo párrafo 5 en este mismo sentido. De esta manera se confirma la tendencia de limitar al máximo los obstáculos internos al intercambio de información y a la cooperación. Tales límites –el secreto bancario– están destinados a ceder ante la presencia de las exigencias de la comunidad internacional –entre otros la OCDE o el G-20– que se han reflejado en el Protocolo de modificación.

El uso de la información por parte del Estado requirente ha sido objeto igualmente de una modificación en la Convención de 1988 reconociéndose amplios márgenes de utilización de la información, aunque sigue siendo necesaria la autorización del Estado requerido para los intercambios triangulares. En concreto se ha eliminado la necesidad de autorización previa del Estado que suministra la información para el uso de la misma en “audiencias públicas en tribunales o en sentencias judiciales relacionadas con dichos impuestos”, (artículo 22.2 Convención de Estrasburgo). En este mismo sentido, la supresión del párrafo 2 del artículo 4 de esta Convención que exigía una autorización previa del Estado que suministra la información para el uso de la misma como prueba en un tribunal penal, demuestra la libertad del Estado requirente del uso de la información fiscal obtenida para atender el curso de procesos penales.

Todo ello muestra que el Estado requerido a penas podrá obstaculizar el suministro de información fiscal y el uso de la misma por parte del Estado que se la solicita, el cual dispondrá de un margen de actuación más amplio que el regulado en el anterior marco jurídico. En último término, se enmarca ello en la tendencia internacional de dotar de instrumentos jurídicos eficaces en la lucha contra el fraude fiscal internacional, al tiempo que se trata de remover los obstáculos que generaban una actitud poco colaborativa por parte de los Estados. Aún no suponiendo una novedad con respecto a la regulación del artículo 26 CMOCDE sí que supone un avance en el fomento y reforzamiento de la cooperación administrativa en el ámbito fiscal.

3. La posición jurídica del contribuyente en los procedimientos de cooperación fiscal internacional: una cuestión pendiente

El reconocimiento de un amplio margen de actuación por parte del Estado requirente en cuanto al uso de la información obtenido y la reducción de los obstáculos que permiten denegar al Estado requerido el suministro de la información plantea el análisis de la posición en la que queda el contribuyente afectado por el intercambio de información entre Estados, en especial cuando la información obtenida pueda ser utilizada en un procedimiento penal aunque no haya sido obtenida con las garantías que los convenios internacionales sobre asistencia en materia penal pudieran establecer.

Aunque muchos son los avances que en distintos ámbitos ha manifestado el intercambio de información tributaria y la cooperación internacional en este ámbito, lo cierto es que aún no se ha puesto una de las piedras angulares de esta cuestión que permitiría culminar con eficiencia el “inacabado” edificio del intercambio de información tributaria: la protección del contribuyente implicado en alguno de estos procedimientos.

En efecto, la preocupación por las garantías y derechos que asisten a un contribuyente afectado por el intercambio de información tributaria referida a su persona o patrimonio entre distintos Estados ha sido constante, fundamentalmente desde el Informe General del XLIV Congreso de la IFA (*International Fiscal Association*) celebrado en Estocolmo en 1990. Puso de manifiesto Gangemi la falta de referencia a los derechos y garantías de los contribuyentes tanto en el Convenio Modelo de la OCDE y en otros Convenios, como en la legislación nacional de la mayoría de los Estados, que no hacían

referencia al “problema de los derechos de los contribuyentes que pudieran resultar perjudicados por el suministros de información en el ámbito internacional⁵”.

Algunos avances se han producido desde entonces, si bien quedan cuestiones relativas a la protección de los contribuyentes afectados por el intercambio de información tributaria entre Estados que aún no quedan resueltas y que, en buena medida, pueden condicionar la eficacia de este mecanismo de control tributario. De hecho, tal y como ha puesto de manifiesto Sacchetto “con toda probabilidad, la protección al contribuyente constituye el aspecto más débil del intercambio de información⁶”.

En todo caso, puede vislumbrarse una clara tendencia, aún incipiente, hacia una mayor e integral protección del contribuyente⁷, intentando introducirse -o al menos poniendo de manifiesto su bondad-, derechos de participación de los obligados tributarios en los procedimientos internacionales de intercambio de información tributaria.

En esta línea el Protocolo de modificación de la Convención de Estrasburgo no plantea grandes novedades e incluso puede vislumbrarse una cierta reticencia sobre tales aspectos. El propio preámbulo de la Convención desde su origen planteó la necesidad de que en el curso de la cooperación que se establecía se protegieran los intereses legítimos de los contribuyentes. No obstante lo cierto es que el Protocolo de modificación no plantea grandes avances lo cual unido al hecho de que las potestades de los Estados en este punto se han reforzado puede significar un cierto retroceso en materia de protección de los intereses de los contribuyentes afectados por un intercambio de información.

Muestra de ello es el uso de la información que proclama el artículo 22.2 de la Convención en relación con el cual desaparece la necesidad de autorización del Estado suministrador de la información para el uso de la misma en procedimientos judiciales. El deber de mantener la información como secreta y el uso reservado de la misma – garantía de la tutela de los derechos del contribuyente- queda diluido en buena parte por el levantamiento de limitaciones o autorizaciones en el uso.

En todo caso, la necesidad de protección de datos personales proclamada por el preámbulo y por el párrafo 1 del artículo 22 de la Convención aseguraría en algún modo una mínima protección del contribuyente.

Un aspecto interesante que suscita un interés primordial es el relativo a los derechos de los obligados tributarios en el intercambio de información y en particular los referentes

⁵ Gangemi, B. (1990): “General Report” en *Cahiers de droit fiscal international*, Vol. LXXVb: International mutual assistance through Exchange of information, Kluwer, pág. 161. En idéntico sentido se han manifestado Wisselink, A. (1997): “International Exchange of tax information between European and other countries”, en *EC Tax Review*, nº 2, pág. 115; Calderón Carrero, J. M. (2002): “El intercambio de información entre Administraciones Tributarias en un contexto de globalización económica y competencia fiscal perniciosa”, en *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*, Dir: Soler Roch y Serrano Antón, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pág. 311.

⁶ Sacchetto, C. (1998): “La colaboración internacional en materia tributaria”, en *Boletín de Fiscalidad internacional*, nº 15, pág. 7.: “... frente a un creciente interés por parte de los Estados en desarrollar la colaboración administrativa a fin de lograr una correcta aplicación de los sistemas impositivos y para evitar la evasión y el fraude fiscal, los instrumentos que se dirigen a tutelar los intereses de los contribuyentes han quedado sustancialmente inmutados y en dependencia de la legislación de los propios Estados”.

⁷ Calderón Carrero, J. M. (2001): “Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones tributarias”, en *Crónica Tributaria*, nº 99.

a los derechos de participación que permitirán un eficaz control subsiguiente del flujo de informaciones tributarias.

La OCDE ha intentado hacer un esfuerzo de sistematización de los derechos de los obligados tributarios en el intercambio de información y sobre la base de las prácticas habituales de los Estados ha formulado un catálogo de derechos en particular. Se resumen, esencialmente en tres: derechos de notificación, derechos de consulta o audiencia derechos de intervención o impugnación⁸. Los derechos de notificación están destinados a darle al contribuyente la información necesaria para asegurar que los contribuyentes estén al tanto de lo que está siendo intercambiado, permitiéndosele así oponerse a tales intercambios. En general, la notificación le informa al contribuyente sobre el país al cual se le suministrará la información, los impuestos involucrados, la base legal para el intercambio, la información que va a ser suministrada, y el procedimiento a seguir para cuestionar el intercambio. Los derechos de audiencia o consulta requieren que las autoridades tributarias no sólo informen, sino que también consulten al contribuyente. Finalmente al contribuyente se le pueden otorgar derechos de intervención o impugnación de una de estas dos formas: en primer lugar se le puede notificar para disputar o cuestionar la legalidad del intercambio antes de que éste tenga lugar, a nivel administrativo y/o judicial (control *a priori*); en segundo lugar, un contribuyente con un derecho legal de notificación puede tener un derecho legal a entablar una demanda (control *a posteriori*)⁹.

La posibilidad de informar al contribuyente de la existencia de un intercambio de información que le afecta ha sido y es una garantía de aquél que no acaba de recogerse de manera clara en los instrumentos internacionales de cooperación administrativa. El artículo 4.3 de la Convención – que no ha sido modificado por el Protocolo- establece como regla general la ausencia del derecho del contribuyente a ser informado del procedimiento de intercambio de información entre Estados que le afecta. Únicamente se establece que los Estados tienen la facultad de informar a sus residentes o nacionales antes de transmitir la información, siendo necesario para ello declarar al resto de Estados parte de la Convención, que según su legislación existe esa posibilidad. Hubiera sido más adecuado para la protección de los contribuyentes sancionar la regla opuesta esto es, la obligación de comunicar el intercambio de información al contribuyente afectado, considerando en todo caso el riesgo a efectos de ocultación que supondría comunicar tal procedimiento.

La tutela a posteriori que se desprende del artículo 23 de la Convención por parte del contribuyente afectado por el intercambio de información no resulta del todo satisfactoria, en tanto en cuanto la posible violación de derechos subjetivos ya se ha producido, siendo preferible que la adecuada notificación del procedimiento permitiera unas alegaciones o intervención previa que salvaguardara de manera más eficaz los intereses del contribuyente.

Ahondando en esta cuestión, y a pesar de que el informe explicativo de la Convención se refiere a ello, aunque no el texto de la misma, hay que señalar que entre los derechos y garantías de los contribuyentes habría que incluir los derechos que emanen de los acuerdos internacionales aplicables sobre derechos humanos. No habría estado de más

⁸ *Tax information Exchange between OECD member countries. A survey of current practices.* Report by the Committee on Fiscal Affairs. OCDE, Paris, 1994, pág. 32.

⁹ *Tax information Exchange between OECD member countries. A survey of current practices.* Report by the Committee on Fiscal Affairs. OCDE, Paris, 1994, pág. 32.

que el Protocolo de modificación hubiera hecho alguna referencia a la participación del contribuyente en el desarrollo de estos procedimientos de cooperación sobre la base de la tutela de los tratados internacionales sobre derechos humanos aplicables a la materia tributaria¹⁰.

En todo caso el artículo 21 de la Convención es muy claro al establecer que nada de lo que disponga la misma afectará a los derechos y salvaguardas de las personas, de conformidad con la legislación o práctica del Estado requerido. Ello no implica, no obstante, que tal protección jurídica haya de aplicarse de manera que socaven el objeto y propósito de la Convención, esto es la eficaz cooperación administrativa en materia de fiscalidad.

Un aspecto vinculado a la tutela de los derechos del contribuyente tiene que ver con el uso que la Administración tributaria dé a la información inicialmente obtenida de modo ilegítimo aunque posteriormente transmitida según los cauces de cooperación internacional. Tiene ello que ver con los recientes casos relativos a las denominadas *listas de contribuyentes* relativas a cuentas bancarias no declaradas y obtenidas ilícitamente mediante sustracción de archivos informáticos por parte de trabajadores o directivos de entidades financieras. En este sentido podemos señalar por paradigmáticos el caso *Liechtenstein* en el año 2008 y el caso *HSBC* o también denominado la lista Falciani en referencia al informático francés que sustrajo ilegalmente del HSBC de Ginebra una lista con más de 30.000 cuentas de extranjeros sospechosos de evasión fiscal que fue entregada a Francia en el año 2010.

La cuestión que se plantea es si el origen viciado de esa información –la sustracción ilícita por parte de algún ex trabajador de la entidad financiera- es suficiente para inadmitir la información así obtenida como prueba en un proceso sancionador contra los contribuyentes incluidos en tales listas de evasores. No debe olvidarse, empero, que esa información de posible origen viciado llega a España de manera lícita mediante un intercambio de información espontáneo entre Francia e Italia en virtud de los instrumentos normativos que prevén el intercambio de información. ¿Es ello suficiente para aceptar sin problemas esa información de supuesto origen ilícito?

Lo cierto es que lo que ha ocurrido en relación con esta cuestión ha sido que una vez que España recibe esa información se envían requerimientos a los contribuyentes incluidos en tal lista para que regularicen su situación tributaria, iniciando posteriormente procedimientos de inspección en el curso de los cuales se llega al convencimiento de que existen indicios de delito fiscal, dándose traslado a la Fiscalía para que ésta presente una querrela por delito fiscal en julio de 2010 contra los contribuyentes –una minoría- que no regularizaron voluntariamente su situación.

La cuestión que surge es si es aplicable o no la teoría del fruto del árbol envenenado o la propia doctrina del artículo 11.1 LOPJ que establece que “en todo tipo de procedimiento se respetarán las reglas de la buena fe y no surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales”.

El problema es actual porque un tribunal nacional, la Corte de Apelación de París ha estimado en su sentencia de 8 de febrero de 2011 el recurso interpuesto por un contribuyente contra las actuaciones de la Inspección de Hacienda francesa en el marco de la investigación por las cuentas opacas del HSBC. En el caso enjuiciado, a partir de

¹⁰ En particular el artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos se refiere al derecho a un proceso justo, aplicable al proceso tributario.

listados de clientes robados, la Hacienda francesa había obtenido autorización judicial para registrar varios locales y cajas fuertes de un contribuyente. Frente a tales actuaciones, el afectado interpuso un recurso alegando que las pruebas esgrimidas por Hacienda no eran válidas porque procedían de un robo. El Tribunal de París da ahora la razón al contribuyente, invalidando las actuaciones de registro practicadas, ya que considera indudable que el origen de las informaciones es ilícito y que, por lo tanto, éstas no pueden ser utilizadas por las Autoridades fiscales o judiciales.

La decisión del Tribunal de París puede resultar de especial relevancia para el resto de países, entre ellos España, puesto que existen ciudadanos residentes en España incluidos en los listados sustraídos del HSBC. Y ello, por cuanto no hay que olvidar que las autoridades fiscales francesas constituyen la fuente que les ha suministrado la información y que son los tribunales de ese mismo país los que ahora niegan validez a las pruebas remitidas. Dicho de otro modo, la justicia del país origen de las pruebas considera que las mismas son ilícitas y no pueden ser utilizadas por sus autoridades. Si no pueden ser utilizadas por sus autoridades tampoco podrían ser intercambiadas válidamente a otros Estados en virtud de ningún instrumento normativo internacional de cooperación.

Esta decisión pone de relieve las dudas que desde el primer momento han existido sobre la validez de unas pruebas cuyo origen se encuentra en una actuación supuestamente delictiva que vulnera el derecho a la intimidad de los ciudadanos afectados. Podría mantenerse que los listados del HSBC no podrían ser utilizados como prueba en un proceso sancionador, administrativo o penal, ya que toda prueba obtenida violentando directa o indirectamente los derechos fundamentales de los ciudadanos podría considerarse nula.

En la vertiente española del caso, como hemos dicho, sólo una minoría optó en su día por no colaborar y no regularizar voluntariamente ante los requerimientos de la Agencia Tributaria española, y son éstos los que ven ahora reforzada en cierta medida su posición jurídica a raíz del pronunciamiento de la Corte de Apelación de París. Aún así, está por ver hasta qué punto los Tribunales de Justicia españoles están dispuestos a asumir esa doctrina y en qué medida las intensas labores de investigación y documentación desarrolladas por la Agencia Tributaria son suficientes para constituir un material probatorio jurídicamente independiente de los primitivos listados robados y sustentar de este modo una eventual condena penal.

4. Convenios de Doble Imposición *versus* Convenio sobre asistencia administrativa mutua en materia de fiscalidad

El Protocolo de modificación se ha encargado de trasponer al ámbito multilateral las mismas soluciones que el artículo 26 CMOCDE ha previsto para el intercambio de información tras su reforma del año 2005. Desde ese punto de vista no existen grandes novedades en el plano de la regulación jurídica. No obstante, sí que debe valorarse la importancia de esta modificación del Convenio de Estrasburgo desde la óptica de su amplio ámbito subjetivo de aplicación.

Y ello porque las importantes novedades que supuso la reforma del artículo 26 CMOCDE no han sido incorporadas en una buena parte de los Convenios bilaterales de doble imposición. Es por ello que la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia de fiscalidad y su Protocolo de modificación tienen la virtud de aplicar de manera inmediata para los Estados que han ratificado la misma, las disposiciones del artículo 26 CMOCDE y los estándares internacionales relativos al intercambio de

información en el caso de que sus CDI bilaterales por ser anteriores al año 2005 no hubieran recogido tal regulación. Además esta Convención cuenta con la ventaja de que su carácter multilateral permite aplicar su régimen jurídico a una pluralidad de Estados, y ello al margen de que tengan entre sí CDI bilaterales.

No obstante surge la cuestión sobre cuál ha de ser la relación entre esta Convención multilateral sobre asistencia y los CDI bilaterales entre los Estados que sean parte en aquélla y que regulen igualmente un artículo equivalente al artículo 26 CMOCDE relativo al intercambio de información.

En este sentido el artículo 27 de la Convención de Estrasburgo establece que “Las posibilidades de asistencia contempladas en esta Convención, no restringen, ni se restringen por aquellas contenidas en los acuerdos internacionales existentes o futuros, en otros acuerdos celebrados entre las Partes interesadas, o en otros instrumentos relacionados con la cooperación en asuntos fiscales”.

Este precepto viene a confirmar la idea de que ante una pluralidad de instrumentos normativos que regulen la cooperación ha de aplicarse el régimen más amplio de intercambio. Así se expresa Calderón Carrero: “cuando hubiera varias normas internacionales o comunitarias que instrumentaran el intercambio de información debe aplicarse aquella cláusula que permita un intercambio de información de mayor alcance (*wider-ranging provisions of assistance*)¹¹”. Esta idea resulta de aplicación tanto en relación con otros tratados o normas multilaterales, verbigracia la Directiva comunitaria sobre cooperación administrativa en materia de fiscalidad, o incluso con normas bilaterales que contengan una cláusula de intercambio de información.

El informe explicativo del artículo 27 de la Convención sobre asistencia mutua en materia de fiscalidad incide en esta idea al señalar que “en la práctica, cuando dos Estados son partes de la Convención y de otro instrumento, la autoridad competente del Estado requirente solicitará asistencia de acuerdo con el instrumento que tenga más probabilidad de ser eficaz, siempre considerando que los términos de la solicitud cumplan todos los requisitos necesarios establecidos para que se otorgue la asistencia al amparo de ese instrumento. De aquí se desprende que los Estados se encontrarán en libertad de elegir cualquier instrumento que consideren más apropiado para un caso particular. Sin embargo, no podrán aplicar simultáneamente más de un instrumento a un caso específico, ya que cada instrumento es autocontenido y tiene sus propias características y sus propios propósitos y disposiciones que pueden ser incompatibles con otros instrumentos”.

No obstante, esta conclusión puede matizarse en los casos en que los Estados parte en la Convención de Estrasburgo que hayan ratificado además el Protocolo de modificación, suscriban con posterioridad a éste Convenios bilaterales de doble imposición que contengan una regulación diferente a la citada Convención, porque por ejemplo no incorporen la versión modificada del artículo 26 CMOCDE. Aún siendo esta posibilidad poco probable en el contexto actual de lucha contra la evasión y el fraude fiscal, si tal situación acaeciera, entiendo que ha de prevalecer la última voluntad manifestada por el

¹¹ Calderón Carrero, J. M. (2004): “El artículo 26 MC OCDE 2000: La cláusula de intercambio de información”, en *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, Fundación Pedro Barrié de la Maza- Instituto de Estudios Económicos de Galicia. A Coruña, pág. 1251.

Estado, aunque sea diferente y por lo tanto no tan generosa con el intercambio de información puesto que la norma posterior “derogaría” a la anterior.

5. Conclusión

El alcance multilateral de este Convenio tiene la virtud de manifestarse de manera muy intensa desde que el Protocolo de modificación abre la posibilidad de suscripción a cualquier Estado aunque no sea parte ni de la OCDE ni del Consejo de Europa¹². Se trata por lo tanto de un aspecto muy positivo de este instrumento de cooperación internacional, lo cual pone de manifiesto que la aproximación multilateral en materia de cooperación internacional es un elemento importante de reflexión en los últimos años.

Hay que destacar el elevado número de Estados que han suscrito en un tiempo relativamente corto el Protocolo de modificación de la Convención. En particular, hasta noviembre de 2011 han sido 31 Estados los que han firmado ese Protocolo. Quizás podemos afirmar que la crisis económica mundial ha consolidado la idea según la cual en materia tributaria la actuación concertada de los Estados y la adopción de medidas uniformes pueden ser elementos que permitan una mayor eficacia en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. De nuevo aparece la idea de la superación de las soberanías fiscales nacionales en favor de medidas supranacionales que, no obstante, no han de perder de vista que en último término se trata de atender a necesidades recaudatorias nacionales.

El riesgo de poner en la balanza el peso del multilateralismo en una lucha férrea contra el fraude fiscal es el de descuidar las exigencias nacionales de tutela de los derechos de los contribuyentes inmersos en un procedimiento de intercambio de información tributaria entre Estados. En este sentido quizás sería interesante plantearse un catálogo multilateral de derechos de los contribuyentes en situaciones de fiscalidad internacional y en particular en supuestos de cooperación entre Estados. En este sentido el Protocolo de modificación de la Convención de Estrasburgo ha supuesto una adaptación a los estándares internacionales de intercambio de información y cooperación en materia tributaria, pero lo ha sido de manera parcial puesto que queda pendiente profundizar en la protección jurídica del contribuyente que es objeto de tales procedimientos.

¹² Artículo 28.5 Convención: “Después de la entrada en vigor del Protocolo de 2010, cualquier Estado que no sea miembro del Consejo de Europa o de la OCDE, podrá solicitar ser invitado a firmar y ratificar esta Convención según fue modificada por el Protocolo de 2010. Cualquier solicitud en este sentido deberá dirigirse a uno de los depositarios, el cual deberá transmitirla a las Partes”.

CONSTITUCIONALIDAD DE LA ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA: FUNDAMENTOS*

Enrique de Miguel Canuto

Universidad de Valencia

1. Introducción

En medio del actual debate sobre la limitación del déficit presupuestario y de la deuda pública, reflexionamos acerca de sus fundamentos y su devenir, en relación con los pronunciamientos del Tribunal Constitucional español sobre la normativa interna relativa a la estabilidad presupuestaria.

En tiempos cercanos, el Tribunal Constitucional español se ha pronunciado acerca de la primera normativa sobre estabilidad presupuestaria, la de 2001. Presentado recurso de inconstitucionalidad por la Comunidad Autónoma de Cataluña, dictó la sentencia 134/2.011, de 20 de julio, en sentido desestimatorio.

Además, constitucionalizada la estabilidad presupuestaria, mediante reforma del artículo 135 de la Constitución, este inacabado precepto ha encontrado “veloz” empleo como canon de constitucionalidad en la sentencia 157/2011, de 18 de octubre, en recurso de inconstitucionalidad presentado por el Principado de Asturias.

Estos pronunciamientos se presentan con el trasfondo de una abierta disparidad de opiniones sobre cuál es el modelo financiero más adecuado para las finanzas públicas.

El presente trabajo recoge y reflexiona sobre los *fundamentos* y el devenir de los ingredientes de la estabilidad presupuestaria, en relación con los puntos nucleares de esta jurisprudencia constitucional sobre ella. Núcleos de ineludible consideración en relación con la normativa interna posterior y con el Derecho de la Unión en fase actual de ebullición.

2. Argumentos del Tribunal Constitucional

El Parlamento de Cataluña presenta recurso de inconstitucionalidad contra la Ley ordinaria 18/2001 y contra la Ley orgánica 5/2001 relativas a la estabilidad presupuestaria, recurso que es resuelto por la sentencia del Tribunal constitucional 134/2011, de 20 de julio.

Los motivos alegados son tres: 1º vulneración de la autonomía política junto a vulneración de la autonomía financiera de la Comunidad autónoma 2º vulneración de la autonomía política junto a vulneración de la suficiencia financiera de las Entidades locales 3º vulneración de la competencia de la Comunidad autónoma de tutela financiera sobre las Entidades locales.

* Este trabajo se realiza en el marco del proyecto de investigación “El control del ordenamiento jurídico español desde la óptica constitucional y comunitaria”, DER 2009-13199 del Ministerio de Ciencia e Innovación.

Estos motivos toman pie de la alegación basilar de exceso en el ejercicio del título competencial del artículo 149.I.13 de la Constitución sobre ordenación de la Economía, por parte del Estado, en menoscabo de las competencias de las Comunidades autónomas, según el juicio de los recurrentes.

El dardo central del recurso va dirigido contra la definición legal de estabilidad presupuestaria, como exigencia de equilibrio o superávit en la aprobación y en la ejecución del presupuesto, a la que se imputa ser la premisa causante del recorte del espacio competencial de la Comunidad autónoma recurrente.

La respuesta desestimatoria del Tribunal constitucional en sentencia 134/2011, tal y como es sintetizada por el propio Tribunal en la posterior sentencia 157/2011 se centra en tres argumentos: 1º el principio de estabilidad presupuestaria se configura como expresión de una orientación de *Política económica general* que el Estado puede dictar, con base en el artículo 149.I. 13 de la Constitución, sobre competencia en la dirección económica general, 2º el Estado tiene legitimidad para el establecimiento de límites presupuestarios en materias concretas ,con base en los artículos 149.I.13 y art. 156.1 (principio de coordinación) en conexión con el artículo 149.I.14 (Hacienda general), 3º con igual fundamento cabe la extensión de la legitimidad de establecer *topes generales* en los Presupuestos, porque la Política presupuestaria es un instrumento de Política económica en manos del Estado a quien corresponde garantizar el equilibrio económico general.

La conclusión es que el Estado puede establecer límites o topes generales y no sólo específicos a los Presupuestos de las Comunidades autónomas, con fundamento en el artículo 149.I.13 y en el artículo 156.1 de la Constitución (FJ 8,d).

Todo ello, además, en el contexto del artículo 2.1,b) de la LOFCA del cual se desprende que las Comunidades autónomas en su actividad financiera deben buscar la *estabilidad económica* interna y externa, pues en otro caso se malograría su consecución en el conjunto del Estado, correspondiendo al Estado la garantía del equilibrio económico general.

3. Marco de estabilidad

La Ley orgánica 5/2001 y la Ley ordinaria 18/2001, complementarias una de la otra, que son las normas cuestionadas, se hacen eco del Pacto de Estabilidad y Crecimiento de Amsterdam de 1997, en el contexto de un Estado perteneciente a la Unión Económica y monetaria.

El marco de estabilidad disciplinado tiene como núcleo el señalamiento del *objetivo de estabilidad* para los tres ejercicios siguientes al de la aprobación y las estrategias de saneamiento consistentes en un plan económico-financiero de saneamiento para corregir desequilibrios que se presenten.

A la Intervención General de la Administración del Estado corresponde efectuar informes sobre el grado de cumplimiento del objetivo de estabilidad. Además, se prevé la responsabilidad financiera del ente público a quien sea imputable, para caso de incumplimiento de las obligaciones relativas a la estabilidad.

Respecto a la integración en el sistema presupuestario, el Presupuesto deberá tomar en consideración el objetivo de estabilidad, tanto en fase de aprobación como en fase de liquidación. El Presupuesto es puesto en el contexto de “escenarios presupuestarios” (artículos 4 y 12) plurianuales de ingresos y gastos, en sintonía con los “Programas de estabilidad” que incluyen un cuadro macroeconómico.

Respecto al ámbito subjetivo de las reglas de estabilidad, éste abarca a la Administración General del Estado, y los entes públicos de ella dependientes, la Administración de las Comunidades Autónomas y a los entes públicos dependientes de ellas y las Entidades locales y los entes públicos de ellas dependientes.

El origen reside en el Pacto de Estabilidad y Crecimiento de 1997 que limita la utilización del déficit público como instrumento de Política monetaria, con el compromiso de los Estados de alcanzar el objetivo *a medio plazo* de equilibrio o superávit, de manera que cuando actúen los “estabilizadores automáticos” el déficit público se mantenga por debajo del 3 por 100 del producto interior bruto.

El principio de estabilidad presupuestaria se manifiesta no solo limitando el déficit presupuestario sino también poniendo límites a la deuda pública, por ser éstos dos conceptos fenomenológicamente imbricados.

4. Premisa macroeconómica

La premisa macroeconómica que subyace a la normativa cuestionada consiste en que la estabilidad presupuestaria es la senda para el crecimiento económico.

La experiencia observada en los años ochenta en algunos Estados de la OCDE es que la aplicación de programas estrictos de consolidación o disciplina fiscal ha tenido efectos *expansivos* para el crecimiento económico.

Las razones explicativas son: 1ª los menores costes del crédito 2ª los “efectos riqueza” favorables al consumo 3ª la generación de expectativas de mayor estabilidad. También la generación de expectativas de reducción de impuestos.

La estabilidad macroeconómica a medio plazo es concebida como posibilitadora del desarrollo del potencial de crecimiento y la generación de empleo en la economía nacional. La estabilidad es concebida como “palanca” del crecimiento de la producción.

A nivel nacional, en la Constitución española, a los poderes públicos, en el marco de la estabilidad económica, conforme al artículo 40.1, corresponde promover el progreso social y el progreso económico y una distribución de la renta más equitativa. La estabilidad es marco constitucional para el desarrollo del progreso y para la redistribución.

La estabilidad el Estado también se la impone a sí mismo. El movimiento de estabilización en lo esencial es equivalente para el Estado, las Comunidades autónomas y las Entidades locales. No hay ensanchamiento del Estado a costa de angostar las autonomías territoriales.

A nivel europeo, el Tratado de la Comunidad Europea recoge como criterios rectores de las acciones de los Estados: precios estables, finanzas públicas sólidas, condiciones monetarias sólidas y balanza de pagos estable. Estos son medios que están concebidos para alcanzar los fines misiones u objetivos del artículo 2 que son el centro del Tratado.

La estabilidad de precios es uno de los objetivos asumido por el Tratado europeo y al Banco Central europeo se atribuye la Política monetaria con el objetivo nuclear de conseguir la estabilidad los precios en el mercado. La Política de estabilidad presupuestaria está al servicio de la Política de estabilidad de precios en el mercado único.

Con todo, desde la perspectiva macroeconómica cabe preguntarse ¿la austeridad es la senda del crecimiento o más bien necesitamos crecer y si crecemos la austeridad potenciará el crecimiento? Esta es, para mí, la cuestión necesitada de profundización. La

austeridad es condición necesaria ¿pero es además suficiente o no es suficiente por sí sola?.

5. Parámetro heterónimo

Ante la alegación en el recurso de la vulneración de la autonomía política y autonomía financiera de la Comunidad autónoma recurrente es preciso interrogarse por los títulos competenciales del Estado en este campo.

¿Qué materia resulta la más *específica* en el orden constitucional de competencias, en relación con la estabilidad presupuestaria? se pregunta el juez constitucional.

Las partes en el proceso constitucional coinciden en que lo es la materia recogida en el artículo 149.I.13 de la Constitución, consistente en las bases y la coordinación de la planificación general de la *actividad económica*.

De manera complementaria entran en juego las materias recogidas en el artículo 149.I.14 de la Constitución, "*Hacienda general*" y el artículo 156.1 de la Constitución, sobre principio de *coordinación* de las competencias financieras entre la Hacienda del Estado y las Haciendas de las Comunidades autónomas.

Las Exposiciones de motivos de los Reglamentos comunitarios 1466/1997 y 1467/1997 dicen que la estabilidad presupuestaria es un elemento esencial de la Política económica comunitaria y, además, por su parte, la Exposición de motivos de la Ley española 18/2001 dice que la Política presupuestaria integra la Política económica correspondiendo al Estado la dirección general de la economía (FJ 7). La Comunidad autónoma en el recurso no pone en cuestión esta incardinación.

El Abogado del Estado razonó que se trata de una medida de Política económica para mantener y prolongar el ciclo expansivo, actuando sobre el sector en que el Estado tiene un margen de actuación, al ser mínima la posibilidad de intervenir en la Política monetaria que corresponde al Banco Central europeo. El margen de intervención, en consecuencia, se centra en las *Políticas estructurales* y en la *Política presupuestaria*, debiendo tenerse en cuenta al respecto el Pacto de Estabilidad y Crecimiento adoptado en el Consejo europeo de Amsterdam en 1997.

En el razonamiento del Tribunal constitucional el equilibrio o desequilibrio presupuestario no es abordado nuclearmente desde la óptica de qué solución es la mejor para los ingresos públicos y los gastos públicos, sino desde la óptica de qué efectos financieros y qué efectos económicos se quiere promover desde el flanco de la influencia del presupuesto en la Economía.

6. Política monetaria

En relación con la limitación al endeudamiento público entra en juego, además, el artículo 149.I.11 de la Constitución, sobre competencia exclusiva en Política monetaria respecto a las operaciones sobre deuda pública.

El Letrado de las Cortes, en el recurso del Principado de Asturias, señaló como circunstancia relevante en el debate sobre la estabilidad, la renuncia del Estado a la soberanía monetaria a favor de una sola Política monetaria atribuida a una sola institución, el Banco Central europeo.

El Abogado del Estado, en relación con el crédito público, razonó que la Política autorizatoria estatal integrante de la *Constitución económica* es instrumento de Política económica, con fundamento en el artículo 149.I.11 de la Constitución, y que según la STC 11/1984, está al servicio de una única Política monetaria. Esta tesis es asumida por

el Tribunal constitucional, en su sentencia 134/2011, fundamento 8,e), que evoca su anterior reiteración en la STC 87/1993, de 11 de marzo.

La coordinación de las Políticas de endeudamiento presupone “la integración de la diversidad de partes en un conjunto unitario”, lo que exige medidas necesarias y suficientes para asegurar la integración en una Política monetaria única, cuya adopción corresponde en exclusiva al Estado. Esta es la doctrina jurisprudencial evocada y reafirmada en la actualidad.

Por otra parte, en la actualidad, las competencias sobre Política monetaria en los Estados del *Eurogrupo* están acertada o desacertadamente atribuidas al Banco Central europeo, que tiene como objetivo velar por la estabilidad de los precios en el mercado. La Comunidad autónoma no puede recabar para sí competencias que ni siquiera el Estado español puede ejercitar en el trance actual.

Respecto de las Entidades locales, veremos que la jurisprudencia ha aceptado con naturalidad la fijación por el Estado de límites a su endeudamiento, porque al Estado corresponde articular los distintos componentes del sistema económico financiero.

7. Deuda y déficit

La deuda pública y el déficit público son dos conceptos estrechamente relacionados, tal y como muestran los estudiosos de la Economía. Incurrir en un déficit entre gastos e ingresos públicos supone un aumento de la deuda pública. Obtener un superávit presupuestario, permite una disminución de la deuda pública.

La teoría económica pone de relieve tres ideas de nuestro interés .Que una deuda muy elevada puede traer un aumento del tipo de interés, y una disminución del crecimiento, pudiendo llevar a déficits aun mayores, que arrastraran un aumento de la deuda pública. Que habiendo deuda pendiente, aun desde la hipótesis del equilibrio presupuestario, todos los años el Estado deberá emitir más deuda pública, para pagar los intereses sobre la deuda que ya existe. Que a largo plazo, el aumento de la deuda reduce la *acumulación de capital* y, en consecuencia, reduce la *producción*.

Personalmente considero equivocado basar una economía en el préstamo, porque es lo que *no se tiene* lo que se pide prestado, y, por tanto, en ausencia de propio capital no se puede ofrecer una base solvente a los compromisos económicos por parte del prestatario. El préstamo desfigura por propia voluntad la economía del prestatario y prefigura artificiosamente el desenvolvimiento de la economía en el futuro, impidiendo su espontáneo desarrollo. La evidencia empírica de ello ha alcanzado notoriedad en nuestro tiempo.

Supone, además, un error metodológico estudiar la deuda pública prevalentemente desde el punto de vista de los ingresos públicos, desconociendo que la deuda, por propio concepto, es un pasivo y no un activo. El particular acreedor está en posesión de un activo financiero pero el Estado deudor es titular de un pasivo financiero. La expresión “crédito público” induce a confusión porque, en realidad, la Administración financiera ocupa una posición deudora.

Concluimos que la imbricación entre deuda pública y déficit presupuestario pone de relieve las importantes interrelaciones que existen entre la Política monetaria y la Política fiscal.

8. Entidades locales y estabilidad

También desde la óptica de la posible vulneración de la autonomía de las Entidades locales es puesta en cuestión la estabilidad presupuestaria en el recurso de inconstitucionalidad, resuelto por STC 134/2011, afirmando que la estabilidad vacía la autonomía. Si bien el Tribunal precisa que es la suficiencia de ingresos y no la autonomía financiera lo garantizado por la Constitución, en relación con las Haciendas locales (FJ 13). Podemos sintetizar en tres puntos lo más esencial.

En primer lugar, en cuanto a las Políticas locales, la estabilidad presupuestaria en sí no pone en cuestión el establecimiento de las Políticas locales de las Entidades locales en el marco de sus competencias, sino que solo señala un marco presupuestario para su ejercicio (FJ 14,a). La estabilidad no interfiere con ningún criterio definidor de una Política local, sino que es una regla exógena y *a priori* sobre la relación entre el conjunto de ingresos y el conjunto de gastos de la Entidad local. No vulnera la autonomía de la Entidad local, porque la estabilidad presupuestaria no atañe a sus competencias “materiales”.

En segundo lugar, en cuanto a los títulos competenciales del Estado, la Política presupuestaria es parte esencial de la *Política económica general*, cuya ordenación en competencia del Estado recogida en el artículo 149.I.13 de la Constitución. Además, la participación de las Entidades locales en los tributos estatales es soporte o elemento básico de la Hacienda local en garantía de la autonomía, lo que refuerza la presencia del título competencial del Estado la *Hacienda general*, del artículo 149.I.14 de la Constitución.

En tercer lugar, en cuanto al endeudamiento, la jurisprudencia constitucional asume que la fijación de límites al endeudamiento de las Entidades locales es compatible con la autonomía local (STC 57/1983) porque supone incidir en la Política crediticia y el equilibrio económico, expresiones de las competencias del Estado recogidas en los artículos 149.I.11 y 13 de la Constitución sobre ordenación de la economía y de la moneda. El Estado debe articular los distintos componentes del sistema económico financiero.

Si bien se piensa el argumento de que la estabilidad de por sí vacía las competencias autónomas hace supuesto de la cuestión, porque presupone que solo se pueden ejercer las competencias mediante un presupuesto deficitario. Además, la experiencia vivida en el último quinquenio pone de relieve los daños que se derivan de una Política incontrolada del déficit público.

9. Constitucionalización de la estabilidad

Con el trasfondo de la crisis financiera, la reforma del artículo 135 de la Constitución, el 27 de septiembre de 2011, lleva a cabo la constitucionalización del principio de estabilidad presupuestaria, en el contexto de la Unión Económica y monetaria y en el contexto nacional de la estabilidad económica cuyos garantes son los poderes públicos.

La constitucionalización de la estabilidad en lo más esenciales ordenada del siguiente modo:

- 1º La estructura: el principio de estabilidad presupuestaria para todas las Administraciones públicas supone poner un límite al *déficit* estructural y poner un límite al volumen de *deuda* pública

2º El contenido: se deben respetar los límites de déficit y deuda señalados por la *Unión Europea* sin que esté excluido que el Derecho interno introduzca particularizaciones

3º La forma: una *ley orgánica* desarrollará los criterios constitucionales y esta ley estatal debe estar aprobada antes de 30 de junio de 2012.

Que el límite del déficit estructural entre en vigor a partir de 2020 lleva a pensar que el “medio plazo” a los efectos de la limitación del déficit es cuantificado en alrededor de *nueve años* por parte del legislador español.

Por otro lado, la STC 157/2011, de 18 de octubre, que resuelve un recurso de inconstitucionalidad del Principado de Asturias, relativo a la estabilidad presupuestaria, ha sorprendido con la repentina aplicación del nuevo artículo 135 como canon constitucional con base en la doctrina del *ius superveniens*.

La jurisprudencia enunciada es que el artículo 135 contiene un mandato constitucional que como tal vincula a todos los poderes públicos. Hay que distinguir entre el sentido principal y el desarrollo del mandato. En su sentido principal el mandato queda fuera de la disponibilidad –competencia- del Estado y de las Comunidades autónomas.

Respecto al desarrollo del mandato el juez constitucional señala: 1º que el desarrollo del sentido principal admite diversas formulaciones para poder perfilar su contenido, 2º que el desarrollo de los principios del precepto se encomienda a la ley orgánica, obviamente estatal, lo que corrobora la competencia del Estado, 3º que el desarrollo estatal puede establecer límites o topes generales y no solo específicos a los Presupuestos de las Comunidades autónomas.

El nuevo canon plantea ahora interrogantes relativos a las diferencias que puedan resultar entre el canon constitucional y los parámetros comunitarios.

10. La doctrina del *ius superveniens*

El principio constitucional de estabilidad presupuestaria introducido en la reforma de 2011 es empleado como canon de constitucionalidad en el recurso 157/2011 (Principado de Asturias) contra las leyes sobre estabilidad aprobadas una década antes con fundamento en la doctrina del *ius superveniens*.

En el recurso de inconstitucionalidad no se fiscaliza si el legislador, en el momento de legislar, se atuvo o no a los límites que sobre él pesaban, sino más bien, se fiscaliza si, en el *momento del examen jurisdiccional*, el producto normativo se atempera a tales límites y condiciones (FJ 3). Esta es la doctrina.

Dejada constancia de la reforma constitucional de modificación del artículo 135 consistente en la constitucionalización del principio de estabilidad presupuestaria, resulta claro a los ojos de juez constitucional que debe de atenerse ahora a este nuevo canon de constitucionalidad. Esta es la conclusión.

El análisis crítico de la doctrina conduce a las siguientes observaciones: 1º la norma legal queda exonerada de cumplir la Constitución en el momento de ser dictada si más tarde consigue la cobertura del nuevo canon, 2º el nuevo canon encuentra retroactiva aplicación, aun sin previsión normativa de ello, por obra de la doctrina constitucional, 3º la constitucionalidad de la norma legal es juzgada con un canon inexistente en el momento de dictar la norma legal.

En la hipótesis de una reforma constitucional con un mayor grado de exigencia o un estándar más alto de protección, conduciría al absurdo de declarar la

inconstitucionalidad de una norma legal que en el momento de ser dictada estaba en armonía con el canon constitucional, en vez de perder su validez la norma solo a partir de la modificación constitucional.

Dado que la estabilidad presupuestaria en sí carecía en su día de rango constitucional, la introducción de la estabilidad presupuestaria como canon de constitucionalidad por el juez supone introducir un motivo nuevo en el debate, sin que haya constancia de haber evacuado un trámite de audiencia a las partes contendientes en el recurso, con infracción del artículo 84 de la LOTC.

Cierto es que la constitucionalización del principio de estabilidad presupuestaria de cara al futuro zanja la cuestión competencial Comunidades autónomas-Estado originada en el pasado, respecto a la estabilidad, porque el subsistema autonómico está fundado en la Constitución, norma heterónoma por excelencia para las Comunidades autónomas.

11. Derecho de la Unión

Según la Comunidad Autónoma recurrente, en el caso resuelto por STC 134/2011, el Derecho comunitario no configura la estabilidad presupuestaria como exigencia de equilibrio o superávit, por lo que la exigencia de la norma interna incurre en vulneración de la autonomía política de la Comunidad autónoma.

No hay duda de que el Derecho de la Unión está estrechamente implicado en la materia objeto de debate (se trata de “normas vinculadas al Derecho comunitario”), pero las competencias del Tribunal Constitucional son distintas a las competencias del Tribunal de la Unión.

El Tribunal Constitucional separa el Derecho interno y el Derecho de la Unión desde la óptica del análisis constitucional, cuyo objeto es Derecho interno y cuyo canon son normas constitucionales. Tres consecuencias de esta concepción son enunciadas en la sentencia.

La integración de España en la Comunidad Europea no significa que por mor del artículo 93 de la Constitución se haya dotado a las normas del Derecho comunitario europeo de rango y fuerza constitucionales, ni tampoco quiere decir que la eventual infracción de normas comunitarias por una disposición española entraña necesariamente a la vez conculcación del artículo 93 de la Constitución (FJ 6).

“El Derecho comunitario no se erige en *parámetro de constitucionalidad* en nuestro orden interno ya que no corresponde al Tribunal Constitucional pronunciarse sobre la eventual incompatibilidad entre una norma de Derecho interno y el sistema normativo de la Unión europea” (FJ 8, a).

Si bien claro es que la cesión de ejercicio de competencias a favor de organismos comunitarios no implica que las autoridades nacionales dejen de estar sometidas, en cuanto poderes públicos, a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico (FJ 6) Exigencias de la Unión y exigencias de la Constitución. El Tribunal Constitucional solo aborda las exigencias de la Constitución.

En relación con ello también es claro que la hipotética desarmonía de la norma interna sobre estabilidad con el Derecho de la Unión no prejuzga su constitucionalidad en el campo de la distribución interna de competencias. Desde otra perspectiva, las dudas acerca de la armonía de la normativa interna sobre estabilidad con el Derecho de la Unión pueden ser encauzadas por medio de plantear *cuestión prejudicial* ante el Tribunal de la Unión.

12. El objetivo y las medidas

Por último, nos detenemos en tres de los interesantes argumentos presentados por la Comunidad autónoma recurrente.

En primer lugar, señalar que el Letrado de la Comunidad autónoma argumenta que el objetivo europeo es que el déficit no sobrepase el 3 por 100 del producto interior bruto mientras que la Ley 18/2001 restringe la idea de evitar un déficit excesivo concibiéndola como “no déficit”. Se da por ello una falta de concordancia de la normativa española con los objetivos de la estabilidad presupuestaria en el Derecho europeo. La concepción de “no déficit”, según los recurrentes, no se atiene a la concepción de la normativa europea.

Ahora bien, en esta argumentación, por un lado se afirma la dislocación de la conexión de la norma nacional con el Derecho de la Unión, y, por otro, se enarbola una competencia de control del Derecho de la Unión de que el Tribunal Constitucional carece”. Los Estados miembros se comprometen a respetar el objetivo presupuestario a *medio plazo* establecido en sus programas de estabilidad (o convergencia) consistente en conseguir situaciones presupuestarias *próximas* al equilibrio o superávit “es el compromiso.

En segundo lugar, se argumenta que si la Ley 18 y la Ley 5 no se justifican en el Derecho europeo entonces hay que examinar la constitucionalidad del título competencial, analizando si es suficiente para imponer criterios de estabilidad presupuestaria y si las limitaciones son proporcionales a los objetivos. En tal sentido se afirma que “las medidas no son indispensables para el objetivo económico”.

Ahora bien, esta argumentación presupone la admisión de que el Derecho nacional vulnera el Derecho de la Unión, sin extraer las debidas consecuencias. Si el objetivo de la norma nacional debe ser pero no es el objetivo del Derecho de la Unión entonces carece de sentido el análisis de la suficiencia y el análisis de proporcionalidad. Por otra parte, o hay competencia o no hay competencia. La competencia no puede ser cuantificada o graduada desde el punto de vista de la suficiencia.

En tercer lugar, el Letrado de la Comunidad dice que las medidas no son adecuadas porque afectan a la autonomía política de la Comunidad autónoma. Se impone un modelo presupuestario que tiene como centro la vía fiscal con exclusión del recurso al crédito. No habiendo evidencia de que la reducción de la inversión implique reducción del déficit.

Ahora bien, la autonomía no es una competencia sino que designa un subsistema competencial complejo en que también se integran normas heterónomas. De otro lado, la estabilidad es una regla lógica elemental, *nemo dat quod non habet*, que no prejuzga la disponibilidad de fondos, sino que, en esencia, vincula la disponibilidad a la capacidad económica, que es un criterio constitucional.

Me pregunto si los dos recursos presentados no son en sí mismos expresivos de una confusión acerca del relieve de las competencias financieras en su relación con las competencias “materiales”. El error de poner las competencias financieras como fin, desconociendo la *relación medial*, reconocida por la jurisprudencia constitucional, que realmente tienen con las competencias materiales. ¿No está a la base de esta confusión una desontologización de las competencias?

13. Reflexión prospectiva

Primero: la disciplina presupuestaria postula la armonía de las modificaciones del Presupuesto del Estado con las modificaciones del producto interior bruto. Un aumento de la producción respecto a la prevista permitiría un incremento del gasto o una disminución de impuestos. Una disminución de la producción respecto a la hipotizada debe traer un recorte de los gastos o un aumento de los impuestos.

Segundo: salir de la Crisis económica pasa por encontrar las vías para la generación de la riqueza, previo estudio riguroso de las causas de la disminución de la producción en Europa en el último cuarto de siglo y de dar una respuesta coherente con los resultados de ese estudio. Disciplina presupuestaria sin generación de riqueza conducirá al incremento de la indigencia. Son pues dos y no solamente una las tareas pendientes: la generación de riqueza y disciplinar el presupuesto.