Documentos

VII JORNADA METODOLÓGICA DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO *JAIME GARCÍA AÑOVEROS*. INTERPRETACIÓN DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. LA ASIGNATURA DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO EN LOS NUEVOS PLANES DE ESTUDIO

Coordinación: *Cristina García-Herrera Blanco*
Instituto de Estudios Fiscales
Universidad Complutense de Madrid

DOC. n.º 12/2011

N.I.P.O.: 602-11-032-7

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES

N. B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

Edita: Instituto de Estudios Fiscales
I.S.S.N.: 1578-0244
Depósito Legal: M-23771-2001



JAIME GARCÍA AÑOVEROS (1932 - 2000)
Ministro de Hacienda (1979 - 1982)

Óleo sobre lienzo de *Álvaro Delgado Ramos*
Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

PARTICIPANTES

Francisco D. Adame Martínez
Carmen Almagro Martín
Jaime Aneiros Pereira
Mónica Arribas León
María Cruz Barreiro Carril
María Bertrán Girón
Juan Calvo Vérgez
Francisco M. Carrasco González
José Antonio Chamorro y Zarza
Victoria Eugenia Combarros Villanueva
Ernani Contipelli
Eva María Cordero González
Enrique de Miguel Canuto
Abelardo Delgado Pacheco
Nicolás Díaz Ravn
Ramón Falcón y Tella
María Luisa Fernández de Soto Blas
Roberto Ignacio Fernández López
María José Fernández Pavés
Mercedes Fuster Gómez
Florián García Berro
Yolanda García Calvente
Cristina García-Herrera Blanco
Montserrat Hermosín Álvarez
Julio Jiménez Escobar
Patricia Lampreave Márquez
Ana López Pérez
Antonio López Díaz
Juan López Martínez
Gracia María Luchena Mozo
Francisco Magraner Moreno
Luis Málvarez Pascual
Juan Miguel Martínez Lozano
Luis Mochón López
Luis Miguel Muleiro Parada
Amparo Navarro Faure
Francisco José Nocete Correa
Carlos Palao Taboada
Gemma Patón García
Purificación Peris García
Lilo Piña Garrido
Jesús Ramos Prieto
María Asunción Rancaño Martín
Jesús Rodríguez Márquez
Carmen Ruiz Hidalgo
Violeta Ruiz Almendral
Víctor Manuel Sánchez Blázquez
Antonio José Sánchez Pino
Mónica Siota Álvarez
María Teresa Soler Roch
José María Tovillas Morán
M.ª José Trigueros Martín
Alberto Vega García

PROGRAMA

Jueves, 18 de noviembre

Mañana

9:30 Apertura de la Jornada

JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ
Instituto de Estudios Fiscales

9:45 Conferencia inaugural
La interpretación del Derecho

ALEJANDRO NIETO GARCÍA
Catedrático de Derecho Administrativo. Universidad Complutense de Madrid

10:30 Mesa redonda
Problemas actuales en la interpretación del Derecho Tributario

ABELARDO DELGADO PACHECO
Abogado. Socio Garrigues

RAMÓN FALCÓN Y TELLA
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid

SANTOS GANDARILLAS MARTOS
Magistrado del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

ANTONIO MONTERO DOMÍNGUEZ
Subdirector General de Tributos. Dirección General de Tributos

Modera:
CRISTINA GARCÍA-HERRERA BLANCO
Instituto de Estudios Fiscales

12:00 Pausa

12:30 Presentación de comunicaciones

LILO PIÑA GARRIDO
Instituto de Estudios Fiscales

Tarde

16:30 Mesa redonda
Calificación y abuso del Derecho

CARLOS PALAO TABOADA
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Autónoma de Madrid

FERNANDO PÉREZ ROYO
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Sevilla

MAITE SOLER ROCH
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alicante

JUAN ZORNOZA PÉREZ
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Carlos III de Madrid

Modera:

JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid

Viernes 19 de noviembre

Mañana

10:00 Mesa redonda
La asignatura de Derecho Financiero y Tributario en los Grados y Posgrados adaptados a Bolonia

ANTONIO CAYÓN GALIARDO
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid

JUAN LÓPEZ MARTÍNEZ
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Granada

AMPARO NAVARRO FAURE
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alicante

ANA PITA GRANDAL
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Vigo

Modera:

ROSA GALÁN SÁNCHEZ
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid

12:00 Pausa

12:30 Presentación de comunicaciones

CRISTINA GARCÍA-HERRERA BLANCO
Instituto de Estudios Fiscales

13:45 Clausura de la Jornada

JOSÉ MARÍA LABEAGA AZCONA
Instituto de Estudios Fiscales

SUMARIO

Presentación, por JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ y CRISTINA GARCÍA-HERRERA BLANCO 13

LA ASIGNATURA DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO EN LOS NUEVOS PLANES DE ESTUDIO

PONENCIAS

La transversalidad del Derecho Financiero y Tributario en los grados y los posgrados adaptados a Bolonia, por JUAN LÓPEZ MARTÍNEZ 17

El Derecho Financiero y Tributario en los nuevos Planes de Estudio de Grado, por AMPARO NAVARRO FAURE .. 23

COMUNICACIONES

"Procedimientos tributarios." Proceso de adaptación al Grado en Relaciones Laborales y Recursos Humanos: "La empresa ante el Derecho Tributario." Contenido y metodología, por CARMEN ALMAGRO MARTÍN 33

La enseñanza del Derecho Tributario en la Licenciatura en Derecho a través de la experiencia piloto de implantación del sistema europeo de créditos como ensayo de la enseñanza en el nuevo Título de Grado, por MÓNICA ARRIBAS LEÓN 49

La utilización de casos en la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario, por JOSÉ ANTONIO CHAMORRO Y ZARZA 59

La incardinación de la evaluación de la asignatura "Derecho Financiero y Tributario II" en el EEES, por MERCEDES FUSTER GÓMEZ y FRANCISCO MAGRANER MORENO 63

La asignatura Derecho Financiero II en el Espacio Europeo de Educación Superior: una experiencia a través del Plan Piloto Universidad de Málaga, por YOLANDA GARCÍA CALVENTE y MARÍA BERTRÁN GIRÓN 71

Una propuesta metodológica para la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario en los Grados de Derecho, por LUIS MOCHÓN LÓPEZ 77

Los estudios de posgrado en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario: el Máster universitario en Fiscalidad Internacional y Comunitaria como ejemplo de adaptación al Espacio Europeo de Educación Superior, por FRANCISCO JOSÉ NOCETE CORREA 87

La enseñanza del Derecho Financiero y Tributario en los Grados no jurídicos adaptados a Bolonia. Experiencia en la Universidad Pablo de Olavide de Sevilla, por JESÚS RAMOS PRIETO y MONTSERRAT HERMOSÍN ÁLVAREZ ... 97

La asignatura Régimen Jurídico de los Impuestos Empresariales: de la experiencia piloto al Grado en Relaciones Laborales y Recursos Humanos en la Universidad de Granada, por MARÍA ASUNCIÓN RANCAÑO MARTÍN 109

Bolonia como oportunidad para renovar la enseñanza (y la investigación) en Derecho Tributario en España, por VIOLETA RUIZ ALMENDRAL 119

La innovación docente aplicada al Derecho Financiero I: futura asignatura del Grado en Derecho y del Doble Grado en Derecho y Administración y Dirección de Empresas, por M.ª JOSÉ TRIGUEROS MARTÍN 137

La introducción del inglés en la docencia y su influencia en los contenidos de las asignaturas de Derecho Financiero y Tributario, por ALBERTO VEGA GARCÍA 147

INTERPRETACIÓN DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

PONENCIAS

Evolución reciente de los criterios de interpretación del Derecho Tributario, por ABELARDO DELGADO PACHECO 165

La abstracción tributaria de la causa y sus consecuencias en la calificación de los negocios, por RAMÓN FALCÓN Y TELLA 173

Las normas antiabuso generales y especiales, por MARÍA TERESA SOLER ROCH 177

Calificación y abuso del Derecho, por CARLOS PALAO TABOADA 191

COMUNICACIONES

La interpretación de las normas tributarias a través de consultas y las garantías contra los cambios de doctrina de la Administración desde una perspectiva comparada, por FRANCISCO D. ADAME MARTÍNEZ 199

Soft law e interpretación: las *Directrices* de la OCDE en materia de precios de transferencia, por JAIME ANEIROS PEREIRA 209

La doctrina del abuso del Derecho en la jurisprudencia del TJUE en el ámbito del IVA: estado de la cuestión y análisis de los casos pendientes, por FRANCISCO M. CARRASCO GONZÁLEZ 216

A propósito del concepto de "propiedad económica" en las *Directivas* comunitarias. Interpretación, calificación y prácticas abusivas. Conclusiones del Abogado General Sr. JÁN MAZÁK presentadas el 30 de septiembre de 2010 en el asunto *RBS Deutschland Holdings GmbH*, por VICTORIA EUGENIA COMBARROS VILLANUEVA 225

Interpretación y aplicación de las normas jurídicas tributarias en la perspectiva de la solidaridad social, por ERNANI CONTIPELLI 231

Pérdidas de los establecimientos permanentes, métodos para evitar la doble imposición y Derecho comunitario, por EVA MARÍA CORDERO GONZÁLEZ 241

Reflexiones en torno a la actitud del legislador y los jueces españoles en relación con las exigencias del Derecho de la Unión Europea en materia de imposición directa. Especial referencia a la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por vulneración del Derecho de la Unión, por MARÍA CRUZ BARREIRO CARRIL 253

Precios de transferencia: regulación internacional *vs.* ámbito interno. Análisis de la STJUE de 21 de enero de 2010 (As. C-311/08), por JUAN CALVO VÉRGEZ 267

Los comentarios al *Modelo de Convenio de la OCDE*: la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2008 y la interpretación dinámica de los Convenios para evitar la Doble Imposición, por NICOLÁS DÍAZ RAVN 279

Los problemas interpretativos en la anulación de liquidaciones tributarias por los Tribunales Económico-Administrativos, por ROBERTO IGNACIO FERNÁNDEZ LÓPEZ y MÓNICA SIOTA ÁLVAREZ 285

Un "curioso uso" de la interpretación del Supremo sobre la aplicación del IVA y consiguiente IS a las empresas municipales, por MARÍA JOSÉ FERNÁNDEZ PAVÉS 299

Nuevas cláusulas antiabuso del Impuesto sobre Sociedades español, por MARÍA LUISA FERNÁNDEZ DE SOTO BLAS 307

Calificación de conductas elusivas: anotaciones críticas a la jurisprudencia sobre simulación en el ámbito tributario, por FLORIÁN GARCÍA BERRO 329

Una perspectiva valorativa de los criterios predominantes en el Ministerio de Economía y Hacienda para la interpretación y aplicación del Acuerdo sobre Asuntos Económicos, por JULIO JIMÉNEZ ESCOBAR 343

El *soft law* y sus implicaciones en la política fiscal de la UE, por PATRICIA LAMPREAVE MÁRQUEZ 355

La aplicación del principio de estabilidad presupuestaria: la prevalencia de lo económico sobre lo jurídico, por ANTONIO LÓPEZ DÍAZ 367

La utilización de criterios interpretativos en la normativa tributaria. Especial referencia a las normas forales. Propuestas de futuro, por ANA LÓPAZ PÉREZ y PURIFICACIÓN PERIS GARCÍA 379

Las resoluciones de la Dirección General de Tributos relativas a la aplicación e interpretación de las Directivas: ¿nuevos instrumentos de transposición?, por GRACIA MARÍA LUCHENA MOZO y GEMMA PATÓN GARCÍA 387

La incidencia del principio contable de prioridad del fondo económico sobre la forma jurídica en el método de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y su aplicación por los operadores jurídicos, por LUIS MÁLVAREZ PASCUAL 401

El conflicto en la aplicación de la norma, por JUAN MIGUEL MARTÍNEZ LOZANO 415

Eficacia transnacional de la normativa interna y sus proyecciones metodológicas, por ENRIQUE DE MIGUEL CANUTO 427

La jurisprudencia comunitaria en el examen de las ayudas fiscales selectivas adoptadas por los entes territoriales autónomos, por LUIS MIGUEL MULEIRO PARADA 439

El diverso alcance del s*oft law* como instrumento interpretativo en la fiscalidad internacional europea, por FRANCISCO JOSÉ NOCETE CORREA 453

Interpretación administrativa de las normas tributarias a través de consultas: los roles de la Dirección General de Tributos y de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por LILO PIÑA GARRIDO 463

La interpretación administrativa de las normas reguladoras de los tributos cedidos por el Estado a las Comunidades Autónomas, por JESÚS RAMOS PRIETO 485

Un ejemplo de cláusula antielusiva en el procedimiento de recaudación: la responsabilidad por levantamiento del velo, por CARMEN RUIZ HIDALGO 499

Algunas reflexiones sobre la interpretación las normas de exención al hilo de dos problemas en la Reserva para Inversiones en Canarias, por VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ 509

El artículo 77.2 LGT y su ineficacia derogatoria según jurisprudencia, por ANTONIO JOSÉ SÁNCHEZ PINO 515

Interpretación extensiva y analogía: una delimitación imposible, por MÓNICA SIOTA ÁLVAREZ..... 525

Técnicas de interpretación y aplicación del IVA con el objetivo de garantizar el principio de neutralidad, por JOSÉ MARÍA TOVILLAS MORÁN..... 533

¿Es obligatorio interpretar la normativa española de origen interno sobre precios de transferencia según las *Directrices* de la OCDE?, por ALBERTO VEGA GARCÍA 545

PRESENTACIÓN

El pasado otoño, los días 18 y 19 de noviembre, se celebró en el Instituto de Estudios Fiscales la séptima edición de la Jornada Metodológica Jaime García Añoveros. *Como es sabido, esta* Jornada *viene desde sus inicios planteándose con una doble vocación: la reflexión sobre una cuestión relativa a la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario en las Universidades españolas, por un lado, y la discusión y el debate sobre algunas de las cuestiones dogmáticas que plantea la referida materia, por otro. La convocatoria de esta jornada fue muy bien acogida y así queremos destacar el gran número de comunicaciones recibidas en relación con ambos temas, muchas de las cuales fueron presentadas y discutidas durante la celebración de la misma y hoy ven la luz en la publicación que presentamos.*

Así, en esta ocasión, en el contexto docente el tema seleccionado fue la asignatura de Derecho Financiero y Tributario en los nuevos planes de estudio*, con particular referencia a las cuestiones relativas al contenido de esta disciplina como consecuencia de los cambios que el mismo ha sufrido en los programas, tanto de grado como de posgrado, que se enseñan en la Universidad tras la adaptación de los mismos que ha traído consigo Bolonia. Buscábamos de esta manera superar el tradicional debate sobre método docente para centrarnos en cuestiones relativas al contenido de nuestra disciplina. En este contexto, contamos como ponentes con los profesores* ANTONIO CAYÓN GALIARDO, JUAN LÓPEZ MARTÍNEZ, AMPARO NAVARRO FAURE *y* ANA PITA GRANDAL

Por lo que se refiere al tema dogmático, y tras haberse abordado en anterior edición de la Jornada *las cuestiones relativas a la calidad en la formación de las normas, decidimos optar por el estudio del tema de* la interpretación del Derecho Financiero y Tributario*. Para ello dedicamos íntegramente uno de los días de la jornada a las cuestiones más relevantes que en la actualidad suscita la interpretación de esta rama del Derecho. Y tuvimos el honor de inaugurar la jornada con una conferencia pronunciada por el Profesor* ALEJANDRO NIETO *que desde una perspectiva jurídica general planteó las cuestiones más relevantes sobre la interpretación. Tras ello, por un lado, analizamos algunos de los problemas actuales centrándonos ya en el interpretación del Derecho Tributario en particular, con análisis de cuestiones como las tendencias más recientes observadas en la interpretación del ordenamiento tributario español por los tribunales de justicia y los órganos económico-administrativos (*ABELARDO DELGADO PACHECO*), la abstracción tributaria de la causa y su influencia en la calificación de los contratos (*RAMÓN FALCÓN Y TELLA*), el tema de la retroacción de actuaciones (*SANTOS DE GANDARILLAS MARTOS*) y la relación entre dogmática jurídica y técnica legislativa (*ANTONIO MONTERO DOMÍNGUEZ*).*

Por otro, abordamos también el ya tradicional pero siempre relevante tema de la calificación y abuso del Derecho, siendo ponentes de la mesa redonda dedicada a ello los profesores CARLOS PALAO TABOADA, FERNANDO PÉREZ ROYO, MARÍA TERESA SOLER ROCH *y* JUAN ZORNOZA PÉREZ*, que trataron respectivamente las siguientes cuestiones: novedades relevantes en materia de abuso del derecho y delimitación entre el fraude de ley y la simulación; las medidas sancionadoras en relación con las operaciones en abuso del derecho; las cláusulas antielusión generales y específicas y, por último, el abuso del derecho desde una perspectiva comunitaria e internacional.*

En relación con las comunicaciones recibidas, como ya se ha señalado y como puede comprobarse de la lectura de este documento de trabajo, fueron muy numerosas. A la hora de concretar el ámbito de las comunicaciones, ofrecimos unas pautas señalando determinadas cuestiones cuyo tratamiento nos parecía especialmente relevante. En el tema de dogmática jurídica, las líneas prioritarias fueron el uso de los criterios interpretativos en sentencias judiciales, actos administrativos, dictámenes, consultas, informes y estudios; la interpretación teleológica y económica; el principio de prevalencia del fondo sobre la forma; el principio de calificación jurídica; las cláusulas antielusión específicas y generales y la interpretación de Derecho internacional, comunitario y nacional. Valor del soft law *en la interpretación de las normas. Por su parte, en relación con el tema docente, pedimos en particular que las comunicaciones se centraran en la determinación de las materias que en los nuevos planes de estudio adoptados a Bolonia deben impartirse en la Universidad, en la medida en la que los últimos cambios sufridos exigen nuevos planteamientos y una reflexión que en nuestra opinión no debe eludirse por quienes nos dedicamos a la docencia del Derecho Financiero.*

Además, en esta ocasión, hemos intensificado el camino ya iniciado en anteriores ediciones de esta jornada metodológica de enriquecer al máximo el contenido de la misma a través de la coexistencia de variados enfoques de los problemas analizados, y así hemos contado entre los ponentes tanto con profesores universitarios como con abogados, jueces y miembros de la Administración tributaria, fomentando de esta manera un debate más enriquecedor para todos. En este sentido queremos que esta jornada, aparte de ser la jornada universitaria por excelencia que cada año celebramos en el Instituto de Estudios Fiscales en la materia financiera y tributaria, siga también esa vocación que siempre perseguimos respecto del resto de actividades de formación y transferencia del conocimiento que organizamos en el Instituto.

Para terminar, queremos, desde estas líneas, agradecer muy sinceramente a todos los ponentes y comunicantes su participación en la VII Jornada Metodológica Jaime García Añoveros, *así como a las personas que asistieron a la misma. En nuestra calidad de profesores universitarios es un orgullo poder celebrar una jornada de estas características, en las que se produce el debate sobre cuestiones doctrinales y también docentes con participación de gran parte de los profesores de universidad de nuestra disciplina y que estamos convencidos coadyuvan a una mejora tanto de la enseñanza como de la investigación en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario español.*

JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ

CRISTINA GARCÍA-HERRERA BLANCO

LA ASIGNATURA DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO EN LOS NUEVOS PLANES DE ESTUDIO

PONENCIAS

La transversalidad del Derecho Financiero y Tributario en los grados y los posgrados adaptados a Bolonia

JUAN LÓPEZ MARTÍNEZ
(Universidad de Granada)

Buenos días:

Mis primeras palabras quieren ser de agradecimiento al IEF por la amable invitación cursada para participar en la *Jornada metodológica Jaime García Añoveros*, agradecimiento que quiero personificar en el doctor RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, colega y amigo, que me cursó en su día tan amable invitación. Agradecimiento que no es protocolario, sino sincero, pues mi presencia aquí entre ustedes, rodeado de colegas y amigos, en esta mesa y fuera de ella, me permite el reencuentro con la disciplina y me permite igualmente meditar esta mañana sobre una temática esencial para quienes nos dedicamos a la docencia e investigación del derecho financiero y tributario al albur del papel que debe jugar nuestra disciplina en la nueva estructura universitaria de grados y posgrados adaptados a esto que ha venido a denominarse Bolonia.

Cuando desde la organización de las jornadas me preguntaron por el perfil de mi intervención, para intentar, en la medida de lo posible, que quienes participamos en esta mesa ofreciéramos diversos puntos de vista sobre el papel que debe de jugar nuestra disciplina en las nuevas enseñanzas, sin dudar, contesté que podría hablar de la transversalidad del derecho financiero y tributario en los grados y en los posgrados adaptados al Espacio Europeo de Educación Superior (EEES). Las dudas y las inquietudes surgieron más tarde, cuando me puse a esbozar el esquema de mi intervención. Pero en ese momento, el problema ya no existía, pues no tenía remedio.

Hablar de la transversalidad de la enseñanzas en unas jornadas metodológicas es básicamente hablar de la metodología que se debe emplear a la hora de impartir los conceptos basilares de los curricula de nuestras disciplinas, pero, desde mi punto de vista, supone también hablar de la planificación de nuestras enseñanzas en la nueva estructura modular que se refleja en los famosos "verificas" de los correspondientes grados y posgrados.

Comenzaré por esta última cuestión para terminar provocando al auditorio en torno a la nueva, o no tan nueva, metodología docente. No obstante, permítanme algunas consideraciones de carácter previo sobre todo este proceso y sobre los misterios que encubre la endiablada terminología que hace referencia a las funciones que hemos de desarrollar en las nuevas enseñanzas los docentes universitarios.

Sin ninguna pretensión de exhaustividad, mucho menos de erudición, el inicio de todo este largo proceso podemos situarlo en la llamada *Declaración de la Soborna de 1998*, en la que se resalta el papel de las Universidades en el desarrollo de las dimensiones culturales europeas y se propone la creación del área europea de educación superior como clave para promocionar la movilidad de los ciudadanos y la capacidad de obtención de empleo y desarrollo del continente. El proceso se consolida al año siguiente en la llamada declaración de Bolonia, en la que los ministros de la Unión se comprometen a coordinar sus políticas para alcanzar al menos tres objetivos:

1. El establecimiento de un área europea de educación con un sistema de titulaciones fácilmente comprensible y comparable.
2. La adopción de un sistema basado esencialmente en dos ciclos.
3. El establecimiento de una única unidad de medida, los famosos créditos ECTS, que eliminen los obstáculos de la movilidad estudiantil.

Dos años más tarde, en el comunicado de Praga, los ministros del ramo hacen hincapié en una serie de puntos adicionales a la Declaración de Bolonia: el llamado aprendizaje para toda la vida y el esta-

blecimiento de un marco común de calificaciones, de garantía de la calidad y de mecanismo de acreditación y de certificación.

En la *cumbre de Jefes de Estado de Barcelona* de 2002, se apuesta por la transparencia de los diplomas universitarios; y, en la *Conferencia de Ministros de Berlín* –2003–, se plasma el reconocimiento de carreras a través del suplemento del diploma que ha de entregarse a cada estudiante al finalizar su titulación.

En todo este proceso, que apenas le he esbozado, existen a mi juicio, dos ideas motrices que impulsarán los acontecimientos posteriores: por un lado, la armonización del espacio basado en dos ciclos, con una única unidad de medida para permitir la movilidad, primero estudiantil, más tarde, de reconocimiento laboral; por otro, el llamado "aprendizaje a lo largo de toda la vida" y la construcción del suplemento al título, que a modo de "mochila", incorporará el reconocimiento de los conocimientos que el discente vaya adquiriendo.

La primera idea pertenece al ámbito de la que podemos llamar nueva arquitectura de enseñanzas de grados y posgrados con créditos reconocibles; la segunda, a la esfera de la metodología a emplear para hacer real el aprendizaje a lo largo de toda la vida. Si he acertado en la síntesis, quisiera comenzar afirmando que, a mi juicio, ninguna de estas ideas es nueva, ni implicaría, en consecuencia, la necesidad de las trasformaciones que venimos experimentando para conseguir el espacio común europeo. Hubiese bastado con el establecimiento común de la unidad de medida –antes créditos LRL, ahora créditos ects–. Ya existían los dos ciclos, ni más ni menos armonizables que los actuales. Y el aprendizaje a lo largo de toda la vida, el *enseñar a aprender*, formaba parte nuclear de cualquier reflexión sobre docencia universitaria. ¡qué quieren que les diga a docentes de derecho, y de derecho financiero y tributario!

Pero teníamos la cuartada. Y el proceso ha sido imparable. El RD 1125/2003 establece el crédito europeo como unidad de medida del "haber académico", basándose en la unidad de trabajo del estudiante para cumplir los objetivos del programa de estudios que ahora se expresan, no sólo en conocimientos, sino en sus correspondientes habilidades, competencias y destrezas. El número mínimo de horas por crédito será entre 25 a 30, en las que se enmarcan las clases teóricas y prácticas, las horas de estudio, las dedicadas a seminarios, trabajos, prácticas, proyectos, y las exigidas para la preparación y la realización de pruebas y evaluaciones.

Por su parte, en este mismo año 2003, a través del decreto 1044, de 1 de agosto, fecha académica donde las haya, se establece las condiciones y los procedimientos para que las universidades españolas expidan el suplemento europeo al título. Y por decreto 1393/2007, de 29 de octubre, se establece la nueva estructura de la enseñanza universitaria de Grado, Posgrado y Doctorado. El grado para una formación generalista orientada a la preparación para el ejercicio de actividades profesional; el posgrado, para una formación avanzada, de carácter especializado o multidisciplinar, orientada a la especialización profesional, académica o de iniciación a la investigación; y el Doctorado, en el que se impartirán técnicas de investigación y cursos de formación investigadora, que conduciría a la presentación de la tesis doctoral. Aunque el nuevo Decreto de Doctorado, vendrá a clarificar, o todo lo contrario, este nuevo sistema.

Puestas en marcha las herramientas normativas necesarias para la nueva arquitectura de las titulaciones universitarias y tomada la decisión primero fija, después discontinua, y, en la actualidad, permeable, en función de las presiones de los distintos colectivos y/o colegios profesionales de turno, del famoso 4+1; como regla general, cuatro años para el grado de 240 créditos, más un año para el posgrado de 60 créditos, se señala la fecha del 2010-2011 para la entrada en vigor de los nuevos grados. Eso sí, con una lógica aplastante, en el sentido literal del término, se permite la realización y la expedición de títulos de posgrado con anterioridad a la puesta en marcha de los grados.

Y en estas hemos estado y seguimos estando, desde la primera perspectiva que quería analizar la transversalidad de nuestras enseñanzas, el diseño de los módulos, materias y asignaturas de los grados y de los posgrados. Conviene no olvidar que, por vez primera en nuestra historia universitaria y con carácter general, sometidas a las excepciones antes comentadas, sin que se dicten por parte del gobierno del Reino de España directrices generales sobre los contenidos mínimos de cada titulación.

Esto que en principio es sorprendente –si la aspiración era la armonización, la movilidad y la convergencia– no hace sino apuntalar la tesis que antes había mantenido: para conseguir este objetivo, no se necesita una nueva estructura de enseñanzas, sino que bastaba con una nueva unidad de medida. En

el colmo de la coherencia, en algunas comunidades autónomas, bajo la pretendida excusa de facilitar la movilidad entre los estudiantes universitarios, en el seno de cada comunidad se dictaron normas de coincidencia modular de conocimientos. Se debería garantizar la movilidad entre Granada, Jaén o Almería, para no señalar a nadie, y utilizar la unidad de medida para el resto del espacio europeo.

A lo largo de todo este proceso, en un acto de voluntarismo impagable, también en el sentido literal del término, normalmente a través de la Asambleas de Decanos Nacionales, se intentaba consensuar unos mínimos comunes para intentar suplantar, con permiso de la Comunidad Autónoma, de la Universidad, de la Junta de Centro y del Equipo Docente, al Ministerio, a la hora de establecer las directrices.

Para todos aquellos que hemos tenido el enorme honor de intentar pilotar este Kafkiano proceso desde los decanatos de los centros, si el reparto de los créditos con directrices siempre era traumático, el hacerlo sin ellas, ha sido una aventura que ha puesto a prueba nuestra fortaleza física y mental. Pero como somos absolutamente disciplinados, hemos hecho los deberes y se han puesto en marcha los nuevos grados y los posgrados.

En este diseño de módulos, materias y asignaturas, se ha de poner a prueba el primer aspecto que sobre la transversalidad quería indicarles en la mañana de hoy. Me refiero a la primera opción sobre el número de créditos de cada disciplina; a la segunda, sobre el reparto de créditos entre diversas asignaturas; a la tercera, que afecta a su consideración de créditos formativos comunes –la troncalidad de toda la vida– o de créditos optativos y; en su caso, a la cuarta opción posible, la de ofertar la optatividad abierta u organizada, en el seno de itinerarios, que pueden dar lugar a menciones en el suplemento o en el propio título.

Permítanme que le cuente la experiencia del derecho financiero en la Universidad de Granada. Me referiré sólo al Grado en Derecho. La oferta es de 300 créditos, para garantizar una optatividad real, de los cuales, le han correspondido a nuestra disciplina 14 de troncalidad y 12 de optatividad. La troncalidad se divide en dos asignaturas de siete créditos –parte general y parte especial–; la optatividad, en dos asignaturas de seis créditos –Fiscalidad empresarial y Haciendas Territoriales–.

Si dejamos al margen el componente metodológico con el que quiero terminar mi intervención, la transversalidad en relación con la troncalidad –perdón: "créditos formativos comunes"– solo puede lograrse si la ubicamos en un curso avanzado del Grado en el que se ofrezcan disciplinas con afinidad conceptual. Y en ese afán, en Granada la hemos situado en el sexto y séptimo semestre –tercer y cuarto curso–, en consecuencia, una vez que han sido ofertadas la mayor parte de las asignaturas, obviamente también las que podemos considerar más afines.

En relación con la optatividad, en Granada hemos realizado la oferta máxima que nos permitía la Junta de Andalucía, lo que nos ha permitido, igualmente, el fiel cumplimiento de los acuerdos voluntaristas de la Asamblea de Decanos. Y la hemos organizado en cinco itinerarios que dan derecho a mención, primero en el Suplemento y tras el pertinente "modifica", en el título. Estos itinerarios son: Derecho de la Empresa; Función y Administración Pública; Jurisdicción y otros sistemas de solución de conflictos; Derecho Inmobiliario y del medio ambiente; y Derecho de Obligaciones y Consumo. Obviamente, nuestra disciplina podría actuar en cualquiera de ellos. A este concepto quiero referirme cuando hablo de transversalidad, pero hemos elegido dos de los cinco –Fiscalidad Empresarial– en el itinerario de Derecho de la Empresa; y Haciendas Territoriales, en el itinerario de Función y Administración Pública. No les puedo hablar de resultados, pero hemos pretendido –hasta dónde nos han dejado– procurar esta transversalidad en el diseño estructural del Grado.

Dentro de esta misma perspectiva estructural y abusando del término transversalidad, creo que el papel de nuestra disciplina ha de adquirir tal carácter también; me atrevería a decir que fundamentalmente a la hora de la articulación de los futuros posgrados. No digo que no pueda pensarse en la realización de un posgrado exclusivo de nuestra disciplina. Materia hay, interés y "clientes", creo que también, quizás no en todas la universidades de todas las provincias de nuestro vasto país. Aquí la apuesta por el posgrado interuniversitario pudiera ser una opción a barajar, pero junto con ello, no deberíamos de perder de vista el plus transversal que aporta nuestra disciplina en el conjunto de posgrados que pueden diseñarse. Es más, creo que debe ser nuestra primera apuesta.

A título de ejemplo, sirva de nuevo el de mi Facultad, en el que, no sin complicaciones, hemos preparado un "árbol de posgrados", concretamente seis: Derecho Constitucional Europeo; Derecho de los

Negocios; Derecho Internacional y Relaciones Internacionales; Derecho Democracia y Gobierno; Protección Social y Jurídica de la Persona; Derecho Sanitario Y Bioética, en los que, bien como disciplina común a todos o algunos de ellos, bien como asignatura de cualquiera de ellos, creo que estamos llamados a formar parte, y parte importante, en la facilitación de los conocimientos.

Y en esta línea de consideraciones, y en la misma orientación, debemos estar expectantes y preparados, para que si, en un plazo de "un cuarto de hora" –como ha sucedido en el "máster de la enseñanza secundaria"–, tendremos que preparar e enviar a la correspondiente agencia el máster de acceso a la procura y a la abogacía –si al final se lleva a cabo–. Este máster, para las Facultades de Derecho, se puede convertir en nuestro "quinto curso", obviamente por el volumen de alumnos que van a cursarlo, y, salvo que existan directrices, hemos de conseguir que la asesoría fiscal forme parte del cuerpo de materias a ofertar.

Este primer prima, que si bien es una labor hecha, como ven, es también una labor por hacer, es el primero desde que quería hablarles en esta mañana. El segundo, no se apuren, intentaré hacerlo telegráficamente, es aquel que hace referencia a la propia transversalidad en la metodología del Derecho Financiero. Aquí, de nuevo, nuevos términos para afrontar los mismos viejos conceptos y las mismas o muy parecidas soluciones.

Intentaré ser telegráfico: Una vez puestos en marcha los grados y los posgrados, se han de constituir las diversas comisiones de calidad de los títulos para supervisar su funcionamiento a efectos de preparar las ulteriores evaluaciones y certificaciones de la Aneca o de la agencia correspondiente. Entre los criterios que han de ser tenidos en cuenta, se prioriza la coherencia de la planificación prevista, que ha de conseguirse a través de dos instrumentos básicos: la Guía docente y los equipos docentes.

La guía docente habrá de ser un soporte de información al alumno sobre la planificación docente de cada asignatura con sus actividades presenciales y no presenciales, los sistemas de evaluación, los materiales y las herramientas complementarias. Se corre el riesgo de confundir una Guía Docente con un programa de la asignatura o con la guía del estudiante. La guía docente comparte con estas herramientas algunos elementos, pero es mucho más, porque debe comprender: Los contenidos básicos de cada materia y la planificación de la docencia a lo largo del cuatrimestre, teniendo en cuenta, además, las actividades igualmente planificadas por el resto de profesores del grupo.

En consecuencia la guía docente es:

1. Un documento donde se concreta la oferta docente referida a una asignatura o módulo. Entre otros aspectos, constituye la forma en la que la institución responsable de la impartición de un Título de Grado hace pública su oferta formativa, tanto en lo referente a la concreción de los contenidos de las asignaturas, como a las formas de enseñanza y criterios de evaluación.
2. La guía docente es un instrumento al servicio del estudiante, en la medida en que a través de ella se le ofrecen los elementos informativos suficientes como para determinar qué es lo que se pretende que aprenda, cómo se va a hacer, bajo qué condiciones y cómo va a ser evaluado.
3. La guía representa el compromiso del profesor –y del departamento– en torno a diferentes criterios (contenidos, formas de trabajo, evaluación...) sobre los que irá desarrollando su enseñanza.
4. La guía didáctica es la adaptación que cada profesor hace de la guía docente.

Por su parte, el Equipo Docente es el "conjunto de profesores que imparte clase a un mismo grupo de alumnos", sin embargo, y a la luz de los requisitos que la ANECA establece para la implantación de los nuevos grados, este concepto es mucho más complejo y ha de definirse a partir de la idea de coordinación de las actividades docentes.

Algunos de los objetivos y funciones de los equipos docentes son:

1. Lograr una implicación entre los docentes, destinada a potenciar la comunicación entre ellos como vehículo imprescindible para mejorar la interrelación de los conocimientos impartidos, junto con una planificación óptima del desarrollo de las materias a desarrollar en cada grupo. Esto puede concretarse, por ejemplo, en la preparación de supuestos prácticos que impliquen la colaboración, en su elaboración y supervisión, de varios profesores de distintas disciplinas jurídicas.
2. Para los alumnos, se buscará una visión integradora del Derecho aplicado a la situación concreta, es decir, el análisis jurídico de cómo las distintas ramas o sectores del ordenamiento influyen en

la configuración de determinados hechos concretos, potenciando la visión completa de las disciplinas jurídicas, no de manera aislada por asignatura, sino desde la conexión entre a ellas como vehículo de resolución del conflicto concreto planteado.

3. Facilitar la planificación y desarrollo conjunto de las distintas actividades a desarrollar a lo largo del curso académico.
4. Fomentar el trabajo en grupo de los alumnos en relación con la búsqueda de información, su análisis crítico, su exposición y defensa de su posición.

Con los nuevos Títulos de Grado y Posgrado, será necesario dar un paso más en los Equipos docentes para:

— Planificar las actividades docentes a lo largo de cada cuatrimestre en un Calendario de actividades que los profesores de cada grupo deberían diseñar coordinados por el profesor que asuma la función de Coordinador de Grupo.

— El Equipo docente deberá coordinar y controlar la carga de trabajo de los estudiantes a lo largo del curso, para que ésta sea lo más homogénea posible y evite los picos y valles de trabajo.

— Consensuar los períodos de evaluación.

— Concretar la manera en la que se van a trabajar las competencias transversales del curso, así como las posibles tareas y modos de evaluación a compartir.

Pues bien, si obviamos la terminología que los “pedagogos” han conseguido incorporar en todo este proceso, y somos capaces de sobrevivir a la burocratización que conlleva, la puesta en marcha de las guías docentes, las guías didácticas y los equipos docentes, sin convertirse en ninguna panacea, ni ser conceptos esencialmente diferentes a los que acostumbramos a utilizar en nuestra docencia tradicional, y siempre y cuando seamos capaces de articular un sistema de resolución de conflictos común a las diversas asignaturas, podría poder en valor el concepto de transversalidad en la metodología de la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario, ya que las especiales características de nuestra disciplina y de la materia que en ella enseñamos, se presta a estas actividades esenciales para la formación del jurista y para la transmisión de los conocimientos, por mucho que ahora estos quieran travestirse en competencias, habilidades y destrezas.

Resulta evidente, y han tenido la amabilidad de soportarlo, que he abusado del tiempo que me asignó la organización y que la coordinadora de la mesa me ha permitido. Espero que estas simples ideas ilustren el posterior debate. Pero no puedo terminar esta intervención sin reivindicar desde este foro, como suelo hacer desde cualquier otro, que esta nueva forma de vestir la clásica metodología docente no puede realizarse a coste cero como nos obligan los entes territoriales de los que dependen las Universidades. Pero, como se dice en mi tierra, estos “son otros LÓPEZ”, y con seguridad, sería objeto de otro debate.

Nada más, muchas gracias.

El Derecho Financiero y Tributario en los nuevos Planes de Estudio de Grado

AMPARO NAVARRO FAURE
(Universidad de Alicante)

I. ANTECEDENTES Y EVOLUCIÓN

Para analizar el proceso de reforma de la enseñanza superior en España con el fin de adaptarla al llamado acuerdo de Bolonia, de creación de un Espacio Europeo Común de Educación superior, y describir la posición en la que ha quedado la docencia del Derecho Financiero y Tributario, es necesario recordar aunque sea someramente, y sobre todo en atención a los profesores más jóvenes, cuál ha sido la evolución de la Universidad española en los últimos treinta años, al que no han sido ajenas las Facultades de Derecho ni la docencia del Derecho Financiero y Tributario.

En la mayoría de las Facultades de Derecho de España el plan de estudios más extendido de la licenciatura en Derecho era el llamado de 1953, con la excepción de Valencia y Sevilla (OM de 13 de agosto de 1965), y que se basaba en cinco años de materias obligatorias de contenido jurídico, con una base de materias de las llamadas formativas o básicas, para ir progresivamente introduciendo las materias jurídico-positivas, asimismo divididas doctrinalmente en las llamadas partes generales y especiales, cuando ello era posible.

La metodología estaba centrada exclusivamente en la lección magistral, con el apoyo didáctico de manuales, legislación y jurisprudencia, que necesariamente tenía un soporte papel (*BOE* y *Aranzadi*) y los llamados apuntes de clase que los estudiantes tomaban al profesor durante sus explicaciones. Las asignaturas se contabilizaban por horas de clase presencial, los exámenes eran parciales o finales, escritos u orales, divididos en dos convocatorias de junio y septiembre.

En aquello planes, al Derecho Financiero y Tributario, le solía corresponder una o dos asignaturas en los dos últimos cursos de la Licenciatura, normalmente de tres horas de clase a la semana, cuyo programa se solía dividir en las llamadas parte general y especial de la disciplina. En algunas Facultades la denominación de la asignatura era la de Hacienda Pública evolucionando a la denominación actual, cuando se consagró la disciplina como área de conocimiento.

Algunas ventajas tenía aquel plan, entre ellas, que conseguía una total armonización entre todas las Facultades de España, con lo que se alcanzaba, sin pretenderlo, la movilidad que ahora tanto se ansía; y una serie de competencias, como las que ahora se buscan, entre ellas, una buena oratoria y razonamiento jurídico, producto de escuchar y leer durante horas lecciones de juristas. No obstante, adolecía, salvo excepciones, de una total desvinculación con la práctica profesional –la formación era exclusivamente teórica y académica– y una rigidez en los contenidos, que impedía la introducción de la más mínima elección de asignaturas o especializaciones por parte del alumno, o de las propias Universidades (salvo el caso reseñado de Valencia y Sevilla).

Finalizada la Licenciatura, la Universidad ofrecía la posibilidad de alcanzar el tercer grado o doctorado, en el que después de un periodo de docencia e investigación de dos años, se podía realizar la Tesis doctoral, cuya preparación oscilaba entre los dos y cuatro años, y cuya defensa oral ante un tribunal de doctores del área, culminaba el más alto nivel en los estudios universitarios. El doctorado en Derecho, en la práctica, solo lo cursaban los juristas que quería realizar carrera académica, ya que siempre fue un requisito previo para poder concursar a las oposiciones al cuerpo de profesores titulares. Este mínimo interés de los licenciados en Derecho por alcanzar el doctorado era lógica, si la comparamos con la profusión de doctores que existen en el ámbito de las ciencias experimentales o de las humanidades, ya que no teniendo el doctorado otro valor que el de la investigación, los licenciados en Derecho preferían, o bien preparar oposiciones, o bien iniciar una pasantía que les permitiera alcanzar la formación práctica necesaria para ejercer la profesión de abogado.

Esta situación cambió mucho a partir de 1990, en el que se inició una gran reforma, consistente básicamente en tres aspectos: en primer lugar, se dotó a las Universidades de una mayor autonomía en el diseño de los planes de estudio, ya que junto a materias llamadas troncales, que según un Decreto de *Directrices* del Ministerio de Educación (RD 1424/1990, de 26 de octubre) debían contener todos los planes de estudio conducentes a la obtención del título de Licenciado en Derecho, las Universidades podían contemplar otras materias obligatorias u optativas con las que completar los cinco años de la Licenciatura.

En segundo lugar, el plan se estructuraba a través de una unidad de medida denominada crédito (un crédito equivalía a 10 horas lectivas). Así, las asignaturas pasaron a ser troncales, obligatorias, u optativas con un numero de créditos (horas) que oscilaba entre los cuatro, cinco y nueve créditos según su carácter cuatrimestral o anual.

Por último, la otra gran novedad era que dentro de las horas lectivas correspondientes a los créditos, algunos de ellos debían ser prácticos, por lo que el profesor debía diseñar supuestos reales o imaginarios que resolver con los alumnos. En estos nuevos planes, y según el Decreto antes citado, al Derecho Financiero y Tributario le correspondían 15 créditos de troncalidad, que algunas universidades completaron con créditos obligatorios de Universidad hasta alcanzar una media de 18 créditos, y con asignaturas optativas, fundamentalmente destinadas a profundizar en algunos aspectos de la fiscalidad empresarial o de otras ramas del Derecho Financiero.

En este último sentido, hay que destacar también que el Derecho Financiero y Tributario, en algunos casos en solitario y en otros casos compartiendo créditos con el área de economía aplicada, estuvo presente en las Diplomaturas de Ciencias empresariales y Diplomatura de Relaciones Laborales, en la más reciente de Gestión y Administración Pública, y en las Licenciaturas de ADE y Ciencias del trabajo.

Asimismo, hay que destacar que si bien la llamada troncalidad establecía unos contenidos mínimos por áreas de conocimiento en el catálogo oficial de títulos, el crecimiento del número de créditos obligatorios y optativos dependió mucho de las negociaciones que se llevaron a cabo en cada Universidad, muchas veces no atendiendo a criterios estrictamente académicos, en la medida en que en la mayoría de las universidades la dotación de plazas e incluso la promoción del profesorado estaba condicionada a la carga docente asumida por las áreas. La organización establecida por la Ley de Reforma Universitaria (LRU), en áreas y departamentos marcó decisivamente un cierto aislacionismo en el estudio del Derecho.

Toda esta reforma venía acompañada de la gran revolución tecnológica, que no era exclusiva del mundo universitario, pero a la cual las Facultades de Derecho no podían ser ajenas: pensemos en la búsqueda de legislación y jurisprudencia en bases de datos informáticos, las plataformas de *Campus Virtual* creadas por las universidades en las que el profesor puede realizar tutorías por Internet, crear carpetas con materiales para los alumnos, o incluso consultar e introducir datos en cualquier ficha del alumno.

Se reforzó también la enseñanza práctica a través de la asignatura troncal denominada *Practicum* que sólo lo podían impartir profesionales externos a través de talleres prácticos realizados dentro de la Facultad, o a través de prácticas externas tras la firma de convenios que las Facultades de Derecho han suscrito con despachos profesionales, instituciones públicas y empresas.

Otra novedad fue el reconocimiento de créditos llamados de *Libre Configuración*, a través de las más variadas actividades por parte de los alumnos, desde ciclos de conferencias, hasta mayor número de horas de prácticas u otro tipo de actividades culturales o académicas. Por último, la integración y la construcción de un Espacio Europeo de Educación también se inició con el reconocimiento de créditos a través del programa *Erasmus*, cuyo éxito ha llevado a los diferentes Gobiernos a incrementar progresivamente la dotación de becas para estos intercambios.

Desde luego no se puede negar que aquella reforma modernizó en gran medida la Universidad española y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario, cuya evolución tampoco podía pasar desapercibida en los contenidos de nuestras asignaturas: pensemos, por ejemplo, en el efecto que la integración de España en la Unión europea supuso en cuanto a la asunción de toda la normativa y jurisprudencia comunitaria, el desarrollo de la Constitución en estos últimos treinta años y las reiteradas reformas de los modelos de financiación autonómica, la globalización en las transacciones comerciales y el interés

por la fiscalidad internacional., la utilización de las nuevas tecnologías y el desarrollo en la regulación de los procedimientos tributarios o las importantes reformas de nuestras leyes codificadoras en los años 2000: la nueva Ley General Tributaria y la nueva Ley General Presupuestaria.

Asimismo, y hoy es un ejemplo palmario el número de profesores de Derecho Financiero y Tributario, la evolución de la doctrina española en nuestra materia. En aquel momento, me refiero a los años 80 y 90 al abordar las primeras reflexiones sobre el contenido de la disciplina, existía en ésta no ya un reconocimiento pacífico, sino un auténtico dogma acerca del Derecho Financiero y Tributario como una disciplina jurídica que gozaba de autonomía respecto a otras ramas del Derecho. De tal manera, que nuestro esfuerzo no se debía centrar, como hizo la primera generación de estudiosos en España (SAINZ DE BUJANDA, VICENTE-ARCHE, GARCÍA AÑOVEROS, MATÍAS CORTÉS), en conseguir el reconocimiento de esa juridicidad y autonomía. Tampoco la docencia se construían ya sobre un vacío doctrinal nacional, que debía buscar sus modelos en la doctrina italiana y alemana. Nos habíamos integrado en un área de conocimiento, con asignaturas propias, con un cuerpo legislativo, con manuales de la disciplina, cada vez más numerosos y con revistas especializadas, de las que hoy calificaríamos, siguiendo a nuestros compañeros de las ciencias experimentales como "indexadas".

A su vez, los estudiantes llegaban a la Facultad acostumbrados a la búsqueda por Internet de toda la legislación y jurisprudencia solicitada, así como receptivos a la realización de supuestos prácticos en clase, a la vista asimismo de la gran cantidad de manuales de la asignatura de los que se dispone en el momento presente y con los que se podía preparar la asignatura. El acceso a la información a través de las nuevas tecnologías, así como el diseño de materiales docentes adecuados al programa de la disciplina, propició en algunas Facultades modelos de evaluación continua en las que se partía de que la lección magistral no podía consistir en la reiteración de lo ya publicado ni la evaluación en sólo un ejercicio memorístico. Las docencia en asignaturas que no realizaron algún esfuerzo de modernización en este sentido, fueron percibiendo un progresivo absentismo de los estudiantes a las clases, que por supuesto abría cada vez una brecha más grande entre los alumnos de "hecho" y los matriculados o de "derecho". Asimismo, la profusión de Universidades en nuestros país con facultades de Derecho en todas ellas y la diversidad de titulaciones, hizo que a finales de los años 90 y principios de 2000 fuera cada vez más discutible la excusa de la masificación en las aulas para realizar otro tipo de docencia y de evaluación (tendencia que como ahora veremos y curiosamente se está nuevamente invirtiendo).

Esto provocó en mi opinión básicamente dos fenómenos: que fuera posible impartir nuestra disciplina a grupos relativamente reducidos de alumnos (50 o 60 alumnos) y que el Derecho Financiero fuera una disciplina no exclusiva de las Facultades de Derecho, sino en buena medida destinada a la formación de otros profesionales.

El gran problema de aquella reforma fue, entre otros, que aunque los años de estudio seguían siendo cinco, el número de asignaturas, de créditos y de contenidos fue de tal envergadura que la eficiencia del sistema, esto es, el número de años que los alumnos realmente tardaban en acabar la carrera y el fracaso académico en ciertas materias se incrementó. En algunos casos, el problema tampoco cabe atribuirlo a la Universidad, sino al nivel de preparación con el que llegan los alumnos a la Universidad, que lamentablemente no está forjado sobre la base del esfuerzo y las horas de estudio. Esto me parece importante decirlo, tanto en el viejo sistema como en el del año 1990, ya que aquel estudiante que ha querido aprender lo ha podido hacer, y la Universidad le ha proporcionado los instrumentos para hacerlo, porque nada, ningún sistema, ningún plan de estudios, puede suplir el trabajo y el esfuerzo individual de un profesor por enseñar y de un estudiante por aprender.

Por otro lado, la consecuencia inmediata de la aplicación de aquellos nuevos planes fue una importante complejidad en la gestión académica, sobre todo en las Facultades de medias y grandes dimensiones ya que otro de los fenómenos de la reforma fue que la Facultades de Derecho en algunos casos convertidas en Ciencias sociales y jurídicas empezaron a ofertar otras titulaciones además de la de Derecho (Derecho, Criminología, Gestión y Administración Pública y Relaciones Laborales y la titulación conjunta de Derecho y Administración y Dirección de empresas); a gestionar prácticas externas de los alumnos; intercambios internacionales; programas de tutorización de los nuevos alumnos, orientación sobre salidas profesionales, cursos de extensión universitaria, y somete a evaluación de calidad a sus titulaciones y a sus profesores. Del mismo modo, el Derecho Financiero y Tributario fue extendiéndose a nuevas titulaciones y participando de todos estos procesos de internacionalización y profesionalización.

II. EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO EN LOS NUEVOS GRADOS

He descrito someramente esta evolución, porque la reforma que se ha llevado a cabo en los últimos tres años, aunque estaba anunciada desde hace diez, no se debe ver como un salto en el vacío de treinta años desde la Universidad de 1980 a la de ahora, sino como un eslabón más en el paso de una Universidad centrada en la formación teórica y académica, a una Universidad que pretende caminar a la formación profesional, la especialización y la llamada formación a lo largo de la vida. Y es esta una cuestión, sobre la que no me pronuncio sobre su bondad o no, eso lo dejo para el debate sino que aparece como fundamento en la Ley Orgánica de Universidades (LOU) de 2001 (LO 6/2001, de 21 de diciembre de Universidades, reformada por LO 4/2007, de 12 de abril) y en el RD 1393/2007, de 29 de octubre, (modificado por RD 863/2010, de 2 de julio) por el que se establece la ordenación de las enseñanzas universitarias oficiales.

En efecto, el proceso de armonización europea en materia de educación superior que se inició en Bolonia por un acuerdo de los Ministros de Educación de los diferentes Estados miembros hace ahora diez años se sustenta básicamente en la estructura de todos los estudios universitario en tres ciclos: el de Grado, de 180 a 240 créditos, el de Máster, de 60 a 120 créditos, y el Doctorado.

Las enseñanzas de Grado tienen como finalidad según esta estructura la obtención por parte del estudiante de una formación general, en una o varias disciplinas, orientada a la preparación para el ejercicio de actividades de carácter profesional. La enseñanza de Máster tiene la finalidad de la adquisición por el estudiante de una formación avanzada, de carácter especializado, multidisciplinar, orientada a la especialización académica o profesional, o bien a promover la iniciación en tareas investigadoras. Por último, las enseñanzas de doctorado tienen como finalidad la formación en técnicas de investigación e incluirán la elaboración de la tesis doctoral. La armonización europea en esta estructura y en el cómputo de las materias en créditos, contenidos y competencias, pretendía favorecer la movilidad de los estudiantes a través del reconocimiento de créditos cursados en otras Universidades y la movilidad posterior de profesionales.

Pero el cumplimiento de este objetivo se ha mezclado con otras cuestiones ajenas a la armonización de la estructura de la enseñanza superior, como es el cambio de metodología. Esto es, la docencia debe tender a la formación del alumno en técnicas de autoaprendizaje, tal como necesitará en el ejercicio profesional. Esto es, no se trata sólo de enseñar contenidos sino enseñar a hacer, enseñar a pensar con el método de la titulación que estudian, y formar a los estudiantes en un complejo entramado de lo que hoy se denominan competencias y habilidades necesarias para el ejercicio profesional. Es precisamente este común denominador en el ejercicio profesional el que garantizará la movilidad primero de estudiantes y luego de profesionales.

En efecto, en la reforma iniciada con la LOU, y desarrollada después con los Decretos de 2007 y 2010, la estructura de los estudios universitarios en España queda establecida en un Grado, Master y Doctorado. Sin embargo, alejándose de otros países, cuyo Grado es de 180 créditos y el Máster de 120, en nuestro país lo es de 240 créditos y el Máster con carácter general de 60 créditos. La unidad de medir es los llamados créditos ECTS, en los cuales un crédito equivale a 25 horas, que comprenderán la clase presencial, pero también el trabajo semanal del alumno que el profesor debe planificar a través de horas de estudio, seminarios, supuestos prácticos y trabajos académicos. Si las horas presenciales se sitúan en un 40 por 100, éstas prácticamente coinciden con las horas de clase presenciales del crédito anterior. Se incrementará el aprendizaje tutorizado, y en pequeños grupos de alumnos, y por lo tanto, irá acompañada de métodos de evaluación continua.

Esta estructura ha tenido también consecuencias para el Derecho Financiero y Tributario en la medida en que antiguas diplomaturas en que impartíamos docencia se han convertido en Grados, con lo que si la antigua licenciatura en Derecho ha pasado de 300 créditos a 240, las Diplomaturas de 180 créditos se han visto incrementadas con 60 créditos más. Luego me referiré a los Grados distintos al de Derecho.

Por otra parte, el Grado español estará adscrito a una de las seis ramas del conocimiento en que se distribuye el saber, siendo la nuestra la correspondiente a *Ciencias sociales y jurídicas* en la cual se integra la materia *Derecho* sin más adjetivos. En los dos primeros cursos del Grado se incluirán 60 créditos de formación básica que contendrán al menos 36 créditos de las materias de la rama de co-

nocimiento y que serán de reconocimiento obligatorio para los alumnos que inicien sus estudios en un Grado, pero que posteriormente quieran trasladarse a otro. Estas materias básicas han sido muy útiles para realizar cursos comunes en aquellas ramas como las de humanidades o de ciencias experimentales que habían disparado su oferta de titulaciones con escaso número de alumnos (pensemos en las filologías) En el caso del Derecho, se han aprovechado, en general, para incluir las materias jurídicas introductorias clásicas, históricas o complementarias al Derecho como la economía, la contabilidad, la ciencia política o la sociología jurídica.

Estas son las principales y casi únicas directrices que han tenido las universidades en el desarrollo de los Grados, dejando a la autonomía universitaria su diseño y planificación. El control de estos Grados se realizaría a posteriori por la ANECA, a través de la verificación del título, la posterior autorización para su implantación por la Comunidad Autónoma respectiva y su inscripción en el Registro Oficial de Centros y Títulos. Una vez aprobado un plan de estudios, tendrá que someterse en el plazo de seis años a un proceso de evaluación de la calidad, en la que la Universidad tendrá que rendir cuentas de su tasa de éxito en el rendimiento del nivel de empleabilidad de sus egresados y de los recursos materiales y humanos con los que garantiza la calidad de la enseñanza. La sanción puede llegar a la cancelación del título en el Registro Nacional.

Es de destacar, y esto es muy importante para nuestra disciplina, que en toda la normativa relativa a la estructura de las enseñanzas y por la cual se regula todo este proceso, ha desaparecido el concepto de área de conocimiento, las cuales, las jurídicas, se integran en la materia común de "Derecho".

La primera cuestión que hay que poner de manifiesto a la hora de acometer la docencia en el momento actual, es la debilidad con que se presentan en el futuro próximo el concepto de área de conocimiento como piedra angular de la docencia, la investigación y los sistemas de acceso a los cuerpos docentes.

En efecto, en la Ley Orgánica de Universidades a partir de la reforma de 2007 el área de conocimiento se refiere sólo a la denominación de las plazas de la relación de puestos de trabajo de profesores funcionarios de los cuerpos docentes (art. 71) y en el Real Decreto por el que se estructuran las enseñanzas universitarias, no aparece en ningún sitio el concepto de área de conocimiento, que aparece sustituido por el concepto de "materias", agrupadas en cinco grandes ramas de conocimiento. Por lo tanto, en todo este proceso nuestra área, tal como la conocemos y con respecto al diseño de los Grados se incardina en la "materia Derecho", a su vez incluida en la gran rama del saber de las "Ciencias Sociales y Jurídicas".

En el debate sobre este modelo, se planteó en diversas ocasiones la necesidad o utilidad de que la ciencia jurídica apareciera como una "rama del saber" escindida de las Ciencias sociales, esto es, como un "campo" propio tal como aparece, por ejemplo, en la Comisión Nacional Evaluadora de la Actividad Investigadora. Esta posibilidad, como se sabe, no se produjo.

Sin embargo, el hecho fue que en el diseño de los nuevos planes de estudios de la Facultades de Derecho de España, ante la ausencia de referencia a las áreas de conocimiento, se hizo una interpretación generosa de las materias jurídicas básicas en las que se han integrado las hasta ahora asignaturas jurídicas introductorias o más generalistas, complementadas con materias extrajurídicas, algunas clásicas, como la economía o la contabilidad, u otras, según las universidades, como la sociología o la ciencia política. Del mismo modo, también se ha optado, con carácter general, por una denominación de las materias coincidente con las áreas de conocimiento, en una interpretación garantista de la asignación de la materia a especialistas de la citada área.

Precisamente por la escasez de directrices al respecto, fue muy importante en el diseño de los títulos, y por lo tanto en la carga docente que luego ha correspondido al Derecho Financiero y Tributario, las recomendaciones de las conferencias anuales de Decanos de la Facultades de Derecho que desde 2005 hasta 2008 dedicaron sus encuentros al tema del diseño de los planes de estudio del Grado en Derecho. Tras peticiones reiteradas de este colectivo para que el título de Derecho contara con unas directrices comunes del Ministerio, fueron la recomendaciones de esa asamblea en 2006 las que propusieron unos contenidos mínimos y comunes a todos los grados en Derecho. He de destacar que contrariamente a la normativa, los decanos seguían trabajando con el concepto de área de conocimiento y de contenidos, siendo una comisión formada por un decano de cada una de las áreas, la que propuso, y así fue votado por la asamblea, un contenido mínimo bastante coincidente con la troncalidad de las anteriores directrices. Según esta Recomendación, el plan de estudios del Grado en Derecho debía contener un

contenido mínimo de 163 créditos de materias jurídicas repartidos entre las 14 áreas de conocimiento, lo cual abarcaba básicamente los tres primeros cursos entre materias jurídicas básicas y materias obligatorias, debiendo ser el resto, hasta 240 créditos, de diseño de cada Universidad.

En estas recomendaciones el Derecho Financiero y Tributario seguía apareciendo entre las materias obligatorias y en la banda alta, por así decirlo, de las disciplinas jurídico-positivas. En efecto, se recomendaba un mínimo de 14 créditos para nuestra materia, al igual que la propuesta para el Derecho constitucional, administrativo, mercantil, penal y procesal.

Y desde luego estas recomendaciones, han sido, con todas las variaciones que se quiera, con supresión de algunas materias, o con el crecimiento y adición de otras, la tónica general en el diseño de los Grados. En efecto, de los 40 planes de estudio de Grado que he consultado, en todos ellos aparece el Derecho Financiero y Tributario como materia obligatoria con una media de 14 créditos, y una horquilla que oscila entre los 12, los 15 y hasta 18 créditos.

En la mayor parte de las Universidades, los créditos obligatorios se han dividido en dos y hasta tres asignaturas. En la mayoría de los planes de estudios aparecen dos asignaturas, ya que esto también estaba condicionado por las Universidades, porque la normativa interna de éstas exigía en algún caso un mínimo de seis créditos por asignatura. Las asignaturas atienden a la clasificación tradicional de parte general y parte especial y están situadas temporalmente entre 2.º y tercer curso, o entre 3.º y cuarto.

En cuanto a su denominación, algunas Universidades han optado por la denominación clásica coincidente con el área "Derecho Financiero y Tributario" I y II; otras, sustituyendo la numeración por la descripción de la parte general y especial, y otras, haciendo referencia al contenido, como "el gasto público y los recursos para financiarlo" el "sistema tributario", "Derecho Tributario y Presupuestario" etc.

En todos los planes consultados, junto a esa media entre 12 y 15 créditos obligatorios aparecen asignaturas optativas correspondientes al Derecho financiero y tributario, con una media de dos asignaturas optativas, de seis créditos cada una, integradas, cuando el plan prevé itinerarios, a los correspondientes a Derecho empresarial y a Derecho público. Respecto a la denominación de las optativas, es muy variada, pero hay que destacar que junto a una optativa frecuente en los anteriores planes y que se sigue manteniendo en los nuevos, como era la de "tributación empresarial", aparece ahora en muchos de ellos la de "fiscalidad internacional y comunitaria", que ha alcanzado un mayor protagonismo que otra, que también aparece, pero menos que anteriores planes como la de "Hacienda autonómica y local". Siguen siendo muy escasas las optativas correspondientes al Derecho presupuestario o a los gastos públicos.

Además del Grado en Derecho, el Derecho Financiero y Tributario con esa denominación o con denominaciones coincidentes con partes de su contenido, sigue apareciendo en los Grados en Relaciones laborales y Recursos Humanos, en Gestión y Administración Pública, en Administración y Dirección de Empresas, en Grados en Contabilidad y Finanzas, sustitutivos de las antiguas Diplomaturas de Ciencias Empresariales, y en algunos Grados en Economía y Turismo. Respecto a estos Grados, la presencia del Derecho Financiero y Tributario o la asignación a profesores de este área para impartir las materias correspondientes a fiscalidad o Hacienda Pública, ha sido mucho más dispar, ya que ha estado condicionado por dos factores: en primer lugar, por la presencia o no de profesores de economía aplicada.(sistema fiscal), que son los que han asumido esa docencia en la Facultades de Ciencias económicas y empresariales; y en segundo lugar, por la adscripción de un título a una u otra Facultad o Escuela, teniendo un mejor resultado para nuestra área cuando los títulos han sido gestionados desde las Facultades de Derecho o desde la Escuelas cuando éstas han sobrevivido.

Otra novedad que ha marcado el diseño de los nuevos Grados, ha sido la sustitución de los descriptores de las materias que antes aparecían en las directrices comunes, por las llamadas fichas de las materias, y el Programa como relación de lecciones en los que se estructuraba el contenido de la disciplina, por el de la Guía docente. Así, además del contenido de la asignatura –el clásico programa– ha habido que diseñar las competencias y resultados que se esperan del aprendizaje de nuestra materia; las actividades formativas; metodología; y el sistema de evaluación, que ya no será solo de los contenidos, sino de las competencias y resultados que hayamos diseñado.

Lógicamente me hubiera resultado muy interesante para preparar esta exposición consultar las guías docente de nuestra asignaturas, al igual que lo era la comparación de programas ente diferentes Fa-

cultades de España. Sin embargo, los años de experiencia en el intercambio de alumnos del programa *Seneca* entre Universidades españolas, y los procesos de convalidación, me demuestran que en los créditos troncales correspondientes al Derecho Financiero y Tributario de la facultades españolas, había siempre una coincidencia superior al 70 por 100 de los contenidos, por lo que es de prever que ese porcentaje se mantenga en los nuevos Grados.

La última cuestión novedosa, es que tampoco en las memorias de los planes se han asignado las materias a áreas de conocimiento, lo cual posibilita a algunas universidades, en ausencia de profesores especialistas en la materia, atribuir su docencia a profesores de otras áreas o de materias afines. Hay que recordar aquí que tras la reforma de la LOU de 2007, la acreditación de los profesores lo es también por la rama de Ciencias sociales y jurídicas. También en esto es de destacar que para el acceso a las plazas después de la acreditación las universidades han optado por describir la plaza con el área y atribuir la composición de los tribunales de acceso a profesores del área, pero no necesariamente en todas tiene por qué ser así. Se mantiene, sin embrago, como he dicho antes, la clasificación de los puestos docentes de los funcionarios adscritos a las áreas (art. 71 LOU).

Pero esto determina, en mi opinión, más allá del futuro de la carrera académica de los profesores de universidad, que no se el objeto de este trabajo, la fijación de los contornos y del contenido de nuestra materia misma, que lejos del nominalismo del área exige una nueva reflexión sobre su unidad, autonomía y juridicidad.

Respecto de su unidad, porque debe ser la propia lógica de la unidad de la actividad financiera la que debe atraer hacia nuestras asignaturas el estudio de los recursos y de los gastos públicos.

La autonomía, porque ese objeto unitario y esos principios propios permiten distinguirla de otras materias jurídicas. Lo cual no debería ser un obstáculo para una mayor coordinación con otras materias, que acentuaran la autonomía y evitaran duplicidades respecto a cuestiones ya estudiadas en Derecho constitucional, Administrativo, Mercantil o Internacional.

Por último la utilización del método jurídico en la resolución de los problemas planteadas a los alumnos, de corte sustancialista, como el que ha utilizado la doctrina del Derecho Financiero y Tributario en los últimos 30 años, lo que permite no centrarnos en la exhaustividad de los contenidos sino en las competencias que exige el nuevo sistema.

Un método jurídico de corte sustancialista con un especial interés en mantener un concepto unitario de la Hacienda Pública y, por lo tanto, del Derecho Financiero y Tributario, que se explica por la propia lógica de la materia, más allá de por el mero nominalismo del concepto de área de conocimiento, como hemos visto en franca decadencia en la legislación universitaria más reciente.

Pero al mismo tiempo, y sea cual sea la denominación que al estudio jurídico de la Hacienda Pública se le haya dado, la reforma no se debe fijar tanto en las denominaciones o en la metodología, sino en la evolución en si misma de nuestra materia, que no ha permanecido ajena a varios fenómenos:

En primer lugar, una cierta relajación respecto a la consolidación de ciertas parcelas del Derecho Financiero, como el Derecho tributario, y por otro lado, un mantenimiento de la asimetría en la docencia y en la investigación respecto de a otras ramas.

En segundo lugar, el acercamiento de la docencia del Derecho Financiero y Tributario a la preparación para la práctica profesional, lo cual debería mantener un equilibrio, entre un exceso de conceptualismo con polémicas doctrinales a veces recurrentes y de poca relevancia práctica, y un desarrollo legislativo y jurisprudencial muy complejo por el propio sistema de fuentes y la organización territorial del Estado. El estudio del Derecho Financiero no puede ser un mero comentario del Derecho positivo, del de aquí y de ahora, porque eso sí que no prepararía a nuestros estudiantes para el dinamismo del sector del ordenamiento al que nos dedicamos y para la movilidad que se pretende.

La Universidad y la docencia del Derecho Financiero se enfrentan ahora a todos estos cambios, los propios de su objeto de estudio y los condicionados por la normativa universitaria y por los planes de estudio vigentes Pero si analizamos todos estos retos, no son tan diferentes a aquellos que ya hemos superado. A lo largo de estos 30 años hemos tenido en la mayoría de las universidades dos nuevos planes de estudio; nos hemos acostumbrado, como el que cambia de moneda, a cuantificar las asignaturas en créditos; hemos adecuado nuestros programas a las nuevas demandas de la sociedad y a la

evolución del Derecho Financiero tanto en España como en el ámbito internacional; hemos ido integrando en nuestras aulas la práctica profesional a través de la resolución de casos y análisis de jurisprudencia.

Por todo ello, al igual que no creo que algo deje de existir –el área de Derecho Financiero y Tributario– tan sólo porque no se la nombre, aún creo menos que no se pueda enseñar o aprender porque se modifique un plan de estudios.

LA ASIGNATURA DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO EN LOS NUEVOS PLANES DE ESTUDIO

COMUNICACIONES

"Procedimientos tributarios." Proceso de adaptación al Grado en Relaciones Laborales y Recursos Humanos: "La empresa ante el Derecho Tributario." Contenido y metodología

CARMEN ALMAGRO MARTÍN
(Universidad de Granada)

A) INTRODUCCIÓN

Este trabajo docente se enmarca en la experiencia piloto seguida por la Facultad de Ciencias del Trabajo para la implantación de los nuevos planes de estudios en el ámbito de la construcción del Espacio Europeo de Educación Superior. En dicho marco, el sistema europeo de créditos, tal y como indica el *Decreto 1125/2003, de 5 de septiembre, por el que se establece el sistema europeo de créditos y el sistema de calificaciones en las titulaciones universitarias de carácter oficial y validez en todo el territorio nacional*, supone una reformulación de la organización del currículo de la educación superior mediante su adaptación a los nuevos modelos de formación centrados en el trabajo del estudiante.

La construcción del Espacio Europeo de Educación Superior obliga a considerar prioritarias, según señala el Ministerio de Educación y Ciencia, la adquisición de competencias por parte del estudiante, lo que a su vez supone ampliar el tradicional enfoque de la enseñanza basado principalmente en contenidos y horas lectivas. Será, por tanto, fundamental hacer hincapié en los métodos de aprendizaje de dichas competencias y en los procedimientos para evaluar su adquisición, en base al principio de coherencia que nos obliga a establecer un método de evaluación acorde con los objetivos que nos hemos propuesto alcanzar y con la metodología docente utilizada.

En concreto vamos a centrar nuestro trabajo en el análisis de la asignatura "Procedimientos tributarios" correspondiente a la Diplomatura en Relaciones Laborales y su evolución, hasta convertirse en su equivalente en el Grado en Relaciones Laborales y Recursos Humanos: "La empresa ante el derecho tributario" (según consta en la tabla de equivalencias elaborada por la Facultad de Ciencias del Trabajo, que puede consultarse en su página *web http://citrab.ugr.es*). Si bien, la primera de ellas tiene asignados 4.5 créditos, mientras que a la segunda se le conceden 6. Lo que sin duda nos permite abundar en el trabajo práctico de los alumnos, pudiendo realizar más actividades durante las horas lectivas con la supervisión directa del profesor, e incluso realizar una pequeña introducción sobre los aspectos generales del Derecho Financiero y Tributario (la relación jurídico tributaria, concepto y clases de tributos, el hecho imponible y los obligados tributarios, haciendo un esquema del sistema impositivo español), esenciales para comprender el contenido de esta asignatura y que, debido al carácter optativo de aquellas otras impartidas en la misma titulación, relativas a la parte general de esta rama del Derecho, muchos alumnos desconocen. Además se podría abordar de forma sucinta, eso si, el estudio de algún tributo concreto, por ejemplo IVA, que permita al alumno situarse en un contexto concreto cuando a consultas, recursos, o reclamaciones nos refiramos.

El Real Decreto 1429/1990, de 26 de octubre, por el que se establece el título universitario oficial de Diplomado en Relaciones Laborales y las directrices generales propias de los planes de estudios conducentes a la obtención de aquel, en su anexo dispone que "Las enseñanzas conducentes a la obtención del titulo oficial de Diplomado en Relaciones Laborales deberán proporcionar una formación adecuada en las bases teóricas y en las técnicas de la organización del trabajo y de la gestión de personal; así como de la ordenación jurídica del trabajo y de la Seguridad Social". Según la normativa de la Universidad de Granada, la Diplomatura en Relaciones Laborales, debía tener una carga lectiva global de 197 créditos distribuidos en varios tipos de materias, troncales (114), obligatorias (21,5), optativas (41,5), y de libre configuración (20).

"Procedimientos Tributarios" se encuentra entre las asignaturas optativas, vinculada, aunque no obligatoriamente precisamente por su carácter opcional, al tercer curso (segundo semestre), de la Diplo-

matura en Relaciones Laborales (a extinguir). Ya que los nuevos planes han entrado en vigor en este curso académico 2010/2011, dicha asignatura aún se está impartiendo. Su objetivo es que el alumno adquiera los conocimientos básicos de la dimensión jurídica de la actividad financiera del sector público, centrándose en el estudio de los procedimientos tributarios de tal forma que el discente sea capaz de situar el Derecho tributario dentro de nuestro ordenamiento jurídico, comprendiendo su eficacia como instrumento de política económica y social. Pudiendo conocer, comprender e incluso intervenir en cuanto se refiera a:

— Aplicar los diversos mecanismos de relación de la empresa/contribuyente con la Administración tributaria.

— Las actuaciones y procedimientos tributarios en materia de gestión, inspección, y recaudación.

— La potestad sancionadora de la administración tributaria y el procedimiento que la desarrolla.

— Las vías de revisión de los actos y actuaciones tributarias en vía administrativa.

Por su parte, la asignatura "La empresa ante el Derecho Tributario", según el documento de planificación de enseñanzas en el grado en Relaciones Laborales y Recursos Humanos, se imparte en cuarto curso (primer semestre). Constará de un 30 por 100 de docencia presencial en el aula, un 60 por 100 para estudio, búsqueda y tratamiento de información y experimentación para la realización de trabajos y un 10 por 100 para tutorías y evaluación. En cuanto a esta última, la evaluación, se podrán utilizar algunas de las siguientes técnicas: Prueba escrita, oral, observación (conducta del alumno en la ejecución de tareas o actividades y técnicas basadas en la asistencia y participación del alumno a clase seminarios, tutorías...).

La introducción del nuevo sistema de enseñanza en nuestras Universidades, en el que se pretende despertar y demandar en los alumnos su participación directa y activa en la misma, abandonando la metodología basada única o mayoritariamente en la forma de comunicación unilateral profesor > alumno, para fomentar la enseñanza interactiva, bilateral, de forma que el docente deja a un lado su faceta "presidencialista" para centrarse en ser "guía-enseñante", ha provocado un replanteamiento de los contenidos de las asignaturas a impartir, centrando los mismos en aquellas parcelas más generales, aunque no por ello menos importantes, para que después sea el propio alumno el que, animado por la semilla de la curiosidad y del interés que hemos de despertar en su conocimiento, vaya profundizando en la materia, con la supervisión del profesor.

En este sentido entendemos que la forma de enseñar, de "presentar" la asignatura, condiciona el contenido de la misma, aunque no el fondo, pues precisamente lo que se pretende es que, salvado un mínimo evaluable, ese fondo sea tan profundo y rico como el alumno desee, permitiéndole bucear en la materia tanto cómo quiera, primero en el grado y, después, en el posgrado.

Si queremos esculpir destrezas, capacitar al alumno para insertarlo en un mercado de trabajo cada día más competitivo, más globalizado, hemos de potenciar las habilidades prácticas dentro –y fuera– de las aulas. Nos mostramos defensores del "método del caso", pero no en exclusividad. Creemos que centrar la enseñanza sólo en un conglomerado de casos prácticos a resolver es también desvirtuar la labor del docente, porque entonces sólo termina por importar la resolución del mismo, sin contar con la "forma" en que se diseña su resolución. No se trata por tanto de abandonar al alumno a su suerte, agobiándolo con multitud de documentación "virtual", que fomenta en ocasiones más el "copiar y pegar" que el "pensar y sentarse a redactar". Por eso sigue siendo muy importante la clase presencial y el trabajo guiado por el profesor.

Esta enseñanza combinada con la adquisición de competencias, y aprovechando que impartimos materias fácilmente tratadas desde el punto de vista práctico, resultando relativamente sencillo descender al ejemplo, hacer que los alumnos se sientan "contribuyentes" o "asesores" de los mismos, debe permitir que éstos salgan de nuestra Universidad con la competencia suficiente para "saber resolver problemas tributarios", y también para "poder plantear soluciones alternativas a los mismos", habiendo inculcado en ellos los tres pilares básicos para su éxito, y no sólo en la faceta profesional, sino también en la personal: trabajo, capacidad, y mérito.

Así pues, entendemos que los contenidos docentes, programáticos, de una asignatura, es decir, el "proyecto" de enseñanza que pretendemos presentar al alumno, no debe quedarse en una mera lista

de epígrafes que, siendo necesaria, ha de completarse con la proposición de una serie de actividades docentes, que son la prueba evidente de la aplicación de la enseñanza a la práctica, del conocimiento que tenemos y que queremos trasladar al discente. Es por esto que la forma condiciona el contenido, por lo que no debe extrañar que junto al concepto definitorio de lo que pretendemos enseñar, se acompañe la manera en la que queremos que ese concepto pase al conocimiento del alumno.

Por ello, consideramos que resulta fundamental la existencia de la clase presencial PREVIA para el estudio de cada uno de los temas del programa, situando al alumno en su contexto, en la que se plantea cómo se van a abordar los contenidos de cada epígrafe, y se explican los aspectos centrales de los mismos. Estas sesiones, exigen cierta preparación por parte del alumno, al que se le facilita, a través de cualquier plataforma virtual de comunicación profesor-alumno, un resumen de cada tema que deberá "prepararse" antes de la clase teórica a fin de despertar el pensamiento crítico en ellos. Esa es nuestra labor como guías; despertar en los discentes la curiosidad por saber con qué se van a enfrentar y cómo pueden afrontar cada tema o epígrafe del programa.

De esta forma, el alumno cuenta con las siguientes herramientas para abordar el estudio de la asignatura:

1. Diario de la asignatura: Semanalmente se suministra a los alumnos un diario de las explicaciones y las tareas a impartir y elaborar, respectivamente, en el horario docente.
2. Clase magistral y resúmenes de clase: Como ya hemos indicado, la clase magistral se empleará para explicar el contenido teórico más significativo de las distintas materias. Con ello se pretende que los alumnos adquieran la información necesaria, comprendan las cuestiones planteadas y consoliden ese aprendizaje.
3. La "carpeta de legislación": Se les facilita a los alumnos el acceso a la legislación que han de manejar en clase. Desarrollando así una de las competencias fundamentales que aquellos deben adquirir, la capacidad para indagar y encontrar la legislación vigente relativa a una determinada materia, indicándole los métodos y procedimientos para llegar a ella.
4. La "carpeta de aprendizaje": El alumno debe abrir una carpeta de aprendizaje en la que se incluirán las actividades, las prácticas, y los trabajos realizados.

B) CONTENIDO DE LA ASIGNATURA PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Partiendo de cuanto acabamos de exponer, pasamos a desarrollar el contenido de esta asignatura, con diversos ejemplos de las actividades y supuestos prácticos que los alumnos deberán realizar, teniendo en cuenta que hemos procurado no hacer compartimentos estanco de cada tema, sino que las distintas tareas propuestas arrastran los contenidos aprendidos con anterioridad. No obstante, antes de proseguir, debemos aclarar que la efectiva puesta en práctica del método que proponemos, dependerá en gran medida del número de estudiantes matriculados en la asignatura, cuestión que constituye hoy día uno de los mayores inconvenientes que presenta el sistema educativo universitario para adaptarse plenamente al nuevo Espacio Europeo de Educación Superior.

Tema primero. La aplicación de los Tributos

1. Principios generales.
   - 1.1. La aplicación de los tributos: concepto y ámbito.
   - 1.2. Derechos y garantías de los contribuyentes.
   - 1.3. Información y asistencia a los obligados tributarios.
   - 1.4. Colaboración social en la aplicación de los tributos.
   - 1.5. Tecnologías informáticas y telemáticas.
2. Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios.
   - 2.1. Regulación de las actuaciones y procedimientos tributarios.
   - 2.2. Fases de los procedimientos tributarios (Iniciación, desarrollo y terminación).

2.3. Liquidaciones tributarias.

2.4. Notificaciones. Especial referencia a la notificación de las liquidaciones tributarias.

2.5. Entrada en el domicilio de los obligados tributarios.

2.6. Denuncia pública.

Actividades tema primero.

I. La Administración al servicio del contribuyente a través de las nuevas tecnologías.

1. Página *web* del Ministerio de Economía y Hacienda.
   A. Remisión a las consultas tributarias.
   B. Resoluciones del TEAC.
   C. Publicación de normativa en materia tributaria.
2. Página *web* de la Agencia Tributaria.
   A. Calendario del contribuyente.
   B. Certificados electrónicos.
   C. Descarga de programas.
   D. Modelos y formularios.
   E. Normativa y criterios interpretativos.
   F. Preguntas frecuentes (INFORMA).
   G. Domicilio fiscal.
   H. La e-factura.

II. Las consultas tributarias.

1. Localice las siguientes consultas tributarias.
   A. Informa.
      a) Búsqueda: vivienda, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Núms. 125837 y 125838.
   B. Consultas de la DGT (vinculantes).
      a) Búsqueda: presunción de onerosidad. Núm. V2287-07.
      b) Búsqueda: vivienda. Núm. V0051-01.
      c) Búsqueda: vivienda. Núm. V0453-05.
      d) Búsqueda: seguros. Núm. V0023-00.
2. Formule una consulta tributaria:

   Modelo:

   A la Dirección General de Tributos

   D./Dña. ....., con NIF ....., con domicilio en C/ ..... núm. ..... de ....., CP .....

   EXPONE

   Desde el año ..... es titular de la actividad de ....., por la que tributa en el Impuesto .....

   O tiene intención de proceder a la transmisión/adquisición .....

   O ha percibido una cantidad procedente o correspondiente a .....

O pretende practicar una deducción ……, etc.

Que tiene las siguientes dudas en relación con el régimen de tributación aplicable en el Impuesto …… a las rentas obtenidas/ a la operación realizada/ a las cantidades a deducir …… en el supuesto expuesto con anterioridad: (...).

Que, a estos efectos, se aportan los siguientes documentos: (...)

Que en el momento de presentar este escrito no se está tramitando un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa relacionado con el régimen, clasificación o calificación tributaria planteado en la consulta.

Que según establece el artículo 85 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Administración deberá prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones, a través, entre otras actuaciones, de las contestaciones a consultas escritas.

En su virtud,

SOLICITA

Que se tenga por presentado este escrito en tiempo y forma y por formulada la consulta tributaria sobre el tratamiento fiscal correspondiente a las rentas/operaciones/deducciones …… referidas anteriormente, a tenor de lo dispuesto en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en los artículos 65 a 68 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

En Granada, a …… de …… de 20…

Fdo.: ……

3. Conteste a las siguientes cuestiones relacionadas con las consultas tributarias.
   A. Quién puede realizar una consulta tributaria.
   B. En qué momento podrá usted plantear la consulta tributaria.
   C. Qué plazo tiene la Administración para contestar a la consulta tributaria.
   D. Qué efectos tendría la falta de contestación en plazo a su consulta.
   E. Qué efectos tiene la contestación emitida por la Administración a su consulta tributaria.
   F. ¿Sería posible reclamar ante la contestación a una consulta tributaria?

III. Comentario sentencias del Tribunal Constitucional.

1. Localice la Sentencia del tribunal Constitucional 110/1984, de 26 de noviembre.
2. Localice la Sentencia del Tribunal supremo de 7 de junio de 2003.
3. Responder a las siguientes cuestiones relacionadas con la obligación de información:
   A. ¿Qué fundamento tiene la obligación de información?
   B. ¿Cuál es el objeto de la obligación de información?
   C. ¿Sobre qué personas sobre las que recae la obligación de información?
   D. Formas de cumplir con la obligación de información.
   f. ¿Cuáles son los límites a la obligación de información?

PRÁCTICA 1

Con fecha 11 de enero de 2010, se notificó por la Administración tributaria al empresario mercantil Justo Blanco Rubio del municipio de Albolote, Granada, el inicio de un procedimiento de comprobación limitada con el siguiente alcance:

— *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, períodos 2007 y 2009.*

En la comunicación de inicio de dicho procedimiento, se requiere al empresario interesado para que comparezca en las correspondientes oficinas públicas el día 30 de enero, aportando a la oficina liquidadora determinada documentación que se especifica. Posteriormente, con fecha 21 de enero, el representante del empresario presenta una autoliquidación complementaria por el concepto de IRPF-pagos fraccionados, tercer y cuarto trimestre de 2009.

A lo largo de las actuaciones comprobadoras desarrolladas en dicho procedimiento, una vez abierto, se extienden sucesivas diligencias por el órgano gestor, sin que en ningún momento se produzcan dilaciones indebidas por parte de la Administración. Finalmente, se le comunica la propuesta de liquidación el día 2 de julio de 2010, para que alegue lo que considere oportuno en un plazo no superior a 15 días; y no habiendo presentado ninguna alegación una vez transcurrido dicho plazo, se procede a dictar el acto administrativo liquidatorio correspondiente, que se le notifica a los dos días de haberse producido, con el siguiente contenido esquematizado:

— *Datos de D. JUSTO BLANCO RUBIO: nombre y apellidos, NIF y domicilio fiscal.*

— *Obligación tributaria: IRPF, ejercicios 2007 y 2008.*

— *Especificación de las actuaciones realizadas: comprobaciones efectuadas sobre su autoliquidación inicial de ambos ejercicios, así como sobre la autoliquidación complementaria presentada y justificantes que acompañaban a ambas; requerimiento de comparecencia, con referencia a la documentación que se le pidió que aportara, y diligencias extendidas en el procedimiento, con referencia a su contenido.*

— *Relación de los hechos acontecidos determinantes de la liquidación y cuantía de la deuda tributaria, y una simple enumeración de los preceptos normativos utilizados.*

— *Liquidación administrativa que procede, aunque sin calificar su carácter.*

— *Lugar, plazo y forma en que debe pagarse la deuda resultante.*

SE PIDE: contestar y justificar jurídicamente la respuesta a estas cuestiones:

Calificar qué tipo de liquidación tributaria se podrá dictar como consecuencia de la tramitación de este procedimiento.

Valorar si el plazo de conclusión de las actuaciones es correcto o no y, en su caso, las consecuencias de ello.

Precisar si la notificación de esa liquidación es correcta.

Tema segundo. Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria

1. La gestión tributaria. Funciones que comprende.
2. Formas de iniciación de la gestión tributaria.
   2.1. Declaración tributaria.
   2.2. Autoliquidaciones.
   2.3. Comunicación de datos.
3. Procedimientos de Gestión Tributaria.
   3.1. Procedimiento de devolución.
   3.2. Procedimiento iniciado mediante declaración.
   3.3. Procedimiento de verificación de datos.
   3.4. Procedimiento de comprobación de valores. La tasación pericial contradictoria.
   3.5. Procedimiento de comprobación limitada.

Actividades tema segundo

I. Sobre las declaraciones tributarias: Localice los impresos necesarios para realizar:

1. Declaraciones del hecho imponible.
   a) Declaración del ISD (declaración del hecho imponible): Modelo de declaración liquidación (autoliquidación Andalucía), modelo 650, 651 y 660.
   b) Declaración del ICIO.
2. Autoliquidaciones.
   a) Declaración de IVA, modelo 303 (a ingresar y a devolver).
   b) Declaración del IRPF, modelo 100 (a ingresar y a devolver).
3. Comunicación de datos.
   a) Declaración censal: Modelos 036, 037.
   b) Declaración anual de operaciones con terceras personas Modelo 347.
4. Cuestiones relacionadas con las autoliquidaciones y las comunicaciones de datos relativos a operaciones con terceros:
   — Qué es una autoliquidación tributaria.
   — ¿En qué se diferencia de las declaraciones tributarias?
   — ¿Por qué motivo la autoliquidación del IRPF puede salir a devolver?
   — ¿Por qué motivo la autoliquidación del IVA puede salir a devolver?
   — Rellene un impreso de declaración de IVA con resultado a ingresar y otro con resultado a devolver.
   — ¿Qué es la Declaración de Operaciones con Terceros?
   — ¿Cómo afecta a la Entidad y quiénes deben presentarla?
   — ¿Cómo y cuándo se declara?

PRÁCTICA 2

D. JUAN PÉREZ PÉREZ tiene intención de adquirir un piso situado en Granada y que es propiedad de D. JOSÉ FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ. Cuando adquiera el inmueble tendrá que hacer frente al pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados (en adelante ITPAJD), por lo que presenta ante la Administración el escrito que a continuación se adjunta, solicitando información a efectos fiscales sobre el valor del mismo.

El día 20 de mayo de 2010 la Administración emite la valoración, determinando que el valor de transmisión del inmueble es de 200.000 euros. Asimismo, se comunica al contribuyente que dicha valoración tiene efectos vinculantes a efectos del ITPAJD.

El día 10 de junio, D. JUAN procede a la adquisición del inmueble, presentando autoliquidación del ITPAJD el 20 de junio de 2010. En ella, D. Juan ajusta el valor del inmueble a efectos de dicho Impuesto a la valoración efectuada por la Administración, uniendo a su autoliquidación el informe emitido por la Administración.

SE PIDE contestar y justificar jurídicamente la respuesta a estas cuestiones:

1. ¿El informe emitido por la Administración el 20 de mayo de 2010, está dentro del plazo que tiene la Administración para efectuar la valoración del inmueble que solicita D. JUAN?
2. ¿Tiene carácter vinculante para D. JUAN y D. JOSÉ la información sobre el valor del inmueble emitida por la Administración?

3. ¿Qué posibilidad existe de impugnación del informe de valoración emitido por la Administración?
4. ¿Qué efectos tendría la falta de valoración por parte de la Administración?
5. ¿Podría la Administración proceder a la comprobación de valores si D. JUAN declarara aplicando al valor catastral los coeficientes publicados por la Administración tributaria?

Escrito solicitando información sobre el valor de bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión:

Al Ministerio de Economía y Hacienda / Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

D. JUAN PÉREZ PÉREZ, con NIF ....., con domicilio en C/ ..... núm. ..... de Granada, CP .....

EXPONE

Que tiene interés en la adquisición del inmueble sito en Granada, C/ ..... núm. ....., piso ....., puerta ....., del que es titular D. JOSÉ FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, según figura en la inscripción ..... del Registro de la Propiedad de Granada y con referencia catastral, según consta en el recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondiente al ejercicio 2009 que se aporta, expedido por el Ayuntamiento de Granada, número .....

Que la valoración del bien, a efectos de la adquisición según las partes que intervienen en la operación asciende a 120.000 €.

Que según establece el artículo 85 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Administración deberá prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones, a través, entre otras, de actuaciones previas de valoración.

Que el artículo 90.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y el artículo 69 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, disponen que los obligados tributarios podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración a efectos fiscales de bienes inmuebles situados en el territorio de su competencia.

Que la Ley 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras, de la Junta de Andalucía establece que, a efectos de determinar las bases imponibles de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones, la Consejería de Economía y Hacienda informará, a solicitud del interesado, sobre el valor de los bienes inmuebles radicados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Que, a los efectos de que la Administración pueda realizar la oportuna valoración, se aporta la siguiente documentación:

— Copia de la escritura de compraventa otorgada por el Notario .... de Granada, con núm. de protocolo .....

— Copia del recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondiente al ejercicio 2010.

— Original de la nota simple expedida por el Registro de la Propiedad núm. 2 de Granada.

— Autorización del titular del inmueble para solicitar la valoración.

En su virtud,

SOLICITA

Que se tenga por presentado este escrito en tiempo y forma y por formulada la solicitud de información de la valoración del inmueble de referencia.

En Granada, a 20 de marzo de 2010

Fdo.: JUAN PÉREZ PÉREZ

MATERIAL NECESARIO (a buscar por el alumno para llevarlo a clase el día de la Práctica).

1. Ley 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras (*BOE* 16/01/03 y *BOJA* 24/12/02).

2. Página *web*, buscador:

   — Catastro junta de Andalucía.

   — Tributos.

   — Consultas tributarias.

   — Consultas más frecuentes (FAQ) por temas.

   — Sobre valoraciones de bienes.

3. Orden de 18 de diciembre de 2008, por la que se aprueban los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles urbanos a efectos de la liquidación de los hechos imponibles de los ITP y AJD y sobre Sucesiones y Donaciones que se devenguen en el año 2010, se establecen las reglas para la aplicación de los mismos y se publica la metodología seguida para su obtención.

Tema tercero. Actuaciones y procedimientos de inspección

1. Funciones y facultades de la inspección de los tributos.

2. Procedimiento de inspección.

2.1.- Normas generales.

   2.2. Iniciación y desarrollo del procedimiento de inspección: alcance de las actuaciones y lugar y horario de las actuaciones inspectoras.

   2.3. Terminación de las actuaciones inspectoras. Plazo para las actuaciones inspectoras y efectos derivados de su incumplimiento.

3. Documentación de las actuaciones inspectoras.

   3.1. Comunicaciones.

   3.2. Diligencias.

   3.3. Actas: su contenido. Clases de actas.

4. Disposiciones especiales.

   4.1. Aplicación del método de estimación indirecta.

   4.2. Informe preceptivo para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

PRÁCTICA 3

D. José Pérez Pérez, divorciado y con un hijo menor de edad, presenta su declaración-liquidación del IRPF correspondiente al periodo impositivo 2008, el día 21 de mayo de 2009. La cantidad a devolver que resulta de la autoliquidación asciende a 300 euros. El día 5 de julio, finalizado ya el plazo de declaración en período voluntario (plazo que finaliza el día 30 de junio de 2009) se da cuenta de que se le olvidó incluir en la declaración la pensión alimenticia que abonaba a su hijo menor de edad, por lo que el resultado de la autoliquidación, teniendo en cuenta esta circunstancia, habría ascendido a una cantidad de 1.000 euros a devolver.

D. José decide presentar el escrito de rectificación de autoliquidación que se adjunta el día 5 de julio de 2009. La Administración, a su vez, considera oportuno iniciar un procedimiento de verificación de datos el día 20 de diciembre de 2009, ya que existen varios datos aportados en la autoliquidación que no coinciden con los que obran en poder de aquélla.

Tras la solicitud al contribuyente de los justificantes de los datos relativos a la rectificación de la autoliquidación (justificantes de ingreso de la pensión alimenticia) y de los justificantes aportados que no co-

inciden con los que obran en poder de la Administración (número de cuenta de préstamo para practicar la deducción por vivienda), ésta acuerda rectificar la autoliquidación, dictando una liquidación provisional el día 25 de marzo de 2010, acordando la devolución de la totalidad de los solicitado, 1.000 euros.

SE PIDE contestar y justificar jurídicamente la respuesta a estas cuestiones:

1. ¿Qué tipo de rectificación de autoliquidación debe presentar D. JOSÉ?
2. ¿Qué consecuencias tiene la rectificación de la autoliquidación practicada por la Administración en relación con los intereses de demora?
3. ¿Qué efectos tiene la falta de notificación de la resolución en el plazo de seis meses desde la presentación de la solicitud de rectificación?
4. ¿Puede la Administración iniciar un procedimiento de verificación de datos durante la tramitación de la rectificación de la autoliquidación?

Nota: La práctica se acompañara de copia de la notificación del trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional del expediente administrativo real tramitado al efecto.

Solicitud de rectificación de autoliquidación:

Al Sr. Jefe de la Dependencia de Gestión

D JOSÉ PÉREZ PÉREZ, mayor de edad, con número de identificación fiscal (NIF) ..... y domicilio en GRANADA, C/ ..... núm. ....., piso ....., ante V. S. comparece y como mejor proceda.

EXPONE:

Que con fecha 21 de mayo de 2009, el firmante presentó autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al periodo 2008 (número de referencia de la autoliquidación: 9999.....), resultando una cantidad a devolver de 300 euros, devolución que se solicitó por transferencia bancaria en la cuenta ....., según declaración cuya fotocopia se adjunta.

Que en dicha declaración el firmante se olvidó incluir en la casilla 688 del modelo 100, el importe de la pensión alimenticia que satisface a su hijo menor por decisión judicial (sentencia de divorcio núm. ....., de fecha ....., cuya fotocopia compulsada se adjunta) y que asciende en 2008 a la cantidad de 2.300 euros anuales, tal y como se desprende de los justificantes bancarios aportados.

Que, de haberse incluido tal cantidad en la autoliquidación del IRPF correspondiente al período 2008, la cantidad total a devolver al firmante hubiera ascendido a 1.000 euros

Y en su virtud, a V. S.

SUPLICA:

Que teniendo por presentado en tiempo y forma este escrito, así como los documentos que se acompañan, se sirva admitirlos teniendo por formulada solicitud de rectificación de la autoliquidación de referencia y, previos los tramites legales oportunos, se ordene la devolución de la cantidad total de 1.000 euros o la diferencia entre 1.000 euros y 300 euros, de haber sido efectuada ya la devolución de esta última cantidad, cuya restitución interesa se efectúe por medio de transferencia bancaria en la cuenta número .....

En Granada, a 5 de julio de 2009

Fdo.: JOSÉ PÉREZ PÉREZ

Tema cuarto. Actuaciones y procedimientos de recaudación

1. La recaudación tributaria. Facultades de los órganos de recaudación tributaria.
2. Períodos de recaudación.

2.1. Recaudación en período voluntario.

2.2. Recaudación en período ejecutivo.

3. Procedimiento de Apremio.

3.1. Normas generales: Carácter del procedimiento de apremio, concurrencia de procedimientos, suspensión y conservación de actuaciones.

3.2. Iniciación del procedimiento de apremio. La providencia de apremio.

3.3. Desarrollo del procedimiento de apremio: ejecución de garantías, práctica del embargo de bienes y derechos, diligencia de embargo y anotación preventiva. Enajenación de los bienes embargados.

3.4. Terminación del procedimiento de apremio.

4. Procedimiento frente a responsables y sucesores.

4.1. Procedimiento frente a los responsables.

4.2. Procedimiento frente a los sucesores.

Actividades tema cuarto

I. Declaraciones extemporáneas.

Supuesto 1.—*El Sr. A presenta declaración de pagos fraccionados correspondiente al tercer trimestre del año (2009), cuyo importe es de 1.000 euros a ingresar. En diciembre del mismo año, el Sr. A aprecia un error en la declaración correspondiente al tercer trimestre, de forma que dejó de ingresar una cuota tributaria de 500 euros*. Conteste a las siguientes cuestiones:

1. ¿Qué procedimiento deberá seguir el Sr. A para regularizar su situación tributaria?

2. ¿Deberá abonar el Sr. A algún recargo por declaración extemporánea?

Supuesto 2.—*Un contribuyente presenta autoliquidación por IRPF de 2009 el 20 de junio de 2010, realizando el ingreso de 5.000 euros.*
Con fecha 10 de octubre de 2010 presenta autoliquidación complementaria por el IRPF de 2009, de la que resulta a ingresar otros 2.000 euros (deuda total de 7.000 euros). Conteste a las siguientes cuestiones:

1. ¿Qué consecuencias tiene para el Sr. A la presentación de la autoliquidación complementaria extemporánea?

2. ¿Qué sucedería si la Administración lo hubiera requerido de pago el 20 de septiembre de 2010?

3. ¿Y si el retraso en la presentación de la autoliquidación complementaria hubiera sido de 11 meses?

Supuesto 3.—*Un contribuyente presenta autoliquidación por IRPF de 2008 el 20 de junio de 2009, realizando el ingreso de 5.000 euros.*
Con fecha 10 de octubre de 2010 presenta autoliquidación complementaria por el IRPF de 2008, de la que resulta a ingresar otros 2.000 euros (deuda total de 7.000 euros). Conteste a la siguiente cuestión:

¿Qué consecuencias tiene para el Sr. A la presentación de la autoliquidación complementaria extemporánea?

PRÁCTICA 4

El día 1 de enero de 2009 se comunica al Sr. A, profesional dedicado al ejercicio de la medicina, el inicio de actuaciones de comprobación e investigación de su situación tributaria por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2005 y 2006.

El día 5 de enero de 2009, el Sr. A presenta una autoliquidación complementaria del IRPF correspondiente al período impositivo 2006, ingresando la cantidad de 500 euros.

Ese mismo día, el Sr. A presenta otra autoliquidación complementaria del IRPF correspondiente al período impositivo 2007, ingresando la cantidad de 2.000 euros.

El día 10 de mayo de 2009 se reanudan las actuaciones inspectoras, mediante una comunicación al Sr. A en la que se le pone de manifiesto que se realizarán actuaciones de comprobación e investigación de su situación tributaria por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los períodos 2005 y 2006, requiriéndole para que se persone en las oficinas de la Agencia Tributaria y aporte los justificantes de la deducción por inversión en vivienda habitual practicada, así como las facturas de ingresos y gastos relativos a su actividad económica declarada en estimación directa simplificada.

Previo el trámite de audiencia al contribuyente, el día 20 de diciembre de 2009 se formaliza un acta en la que se declara correcta su situación tributaria respecto al período impositivo de 2005, y otra con descubrimiento de deuda respecto al período impositivo 2006 que incorpora una propuesta de liquidación de 600 euros, manifestando el obligado tributario su conformidad con ambas propuestas.

En ambos casos se notifica expresamente al Sr. A con fecha 10 de enero de 2010.

SE PIDE contestar y justificar jurídicamente la respuesta a estas cuestiones:

1. Indique qué efectos producen el inicio de las actuaciones inspectoras.
2. Indique el carácter de las actuaciones del procedimiento de inspección en este caso.
3. Indique que efectos tiene la no realización de actuaciones inspectoras desde del día 1 de enero de 2009 hasta el 10 de mayo de 2009.
4. ¿Se ha superado el plazo previsto en la LGT para la finalización del procedimiento inspector?
5. ¿Qué efectos tiene la declaración liquidación que presenta el Sr. A respecto al ejercicio 2006?, ¿y la de 2007?
6. ¿Qué hubiera ocurrido en caso de presentar la autoliquidación correspondiente al período impositivo 2007 sin ingresar cantidad alguna?
7. Con relación a la deuda descubierta por la Administración reflejada en el acta de 20 de diciembre de 2009:
8. ¿Cuándo se iniciaría el período ejecutivo?
9. En caso de iniciarse tal período, ¿qué ocurriría si paga la deuda antes de que le notifiquen la providencia de apremio?
10. ¿Y si la paga en el plazo concedido a tal fin en la providencia de apremio?
11. ¿Qué pasaría si el pago tuviera lugar después de agotado el plazo de pago concedido en la providencia de apremio?

Tema quinto. La potestad sancionadora de la Administración Tributaria

1. Principios de la potestad sancionadora en materia tributaria.
   - 1.1. Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias.
   - 1.2. Principio de no concurrencia de sanciones tributarias.
2. Disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias.
   - 2.1. Sujetos responsables de las infracciones tributarias.
   - 2.2. Concepto y clases de infracciones tributarias.
   - 2.3. Concepto y clases de sanciones tributarias.
   - 2.4. Cuantificación de las sanciones tributarias pecuniarias.
   - 2.5. Extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones y de las sanciones tributarias.

3. Procedimiento sancionador en materia tributaria.
4. Recursos contra las sanciones tributarias.

Actividades tema quinto

Supuesto 1.—*La inspección de los tributos descubre que en los dos últimos ejercicios declarados, el Sr. LÓPEZ ha dejado de ingresar una parte de la deuda tributaria*. ¿La calificación de la infracción deberá hacerse para cada uno de los ejercicios impositivos individualmente considerados o en su conjunto?

Supuesto 2.—*El Sr. FERNÁNDEZ transmite dos viviendas simultáneamente, y no presenta la correspondiente declaración por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*. ¿En cuantas infracciones incurrirá el contribuyente? Según su respuesta, determine la gravedad de la infracción/infracciones cometidas.

Supuesto 3.—*Si en una comprobación se descubren gastos incorrectamente contabilizados por importe de 40.000 euros y la base de la sanción es de 100.000 euros,* ¿procederá apreciar medios fraudulentos?

Supuesto 4.—*La empresa* Junifén, S. A. *no presentó declaración por IVA en el 3.er trimestre del ejercicio 2004. La cuota que debió ingresarse es de 8.000 euros. Firma acta de conformidad, no recurre la liquidación ni la sanción, y procede al ingreso de la sanción en período voluntario.* ¿En que artículo se tipifica la infracción cometida? ¿Cuál es la base de la sanción? ¿Existirá ocultación? ¿La infracción será leve, grave o muy grave? ¿Resulta de aplicación algún criterio de graduación? Determine la sanción finalmente resultante.

Tema sexto. La revisión en vía administrativa en materia tributaria

1. Normas comunes.
2. Procedimientos especiales de revisión.
   - 2.1. Procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho.
   - 2.2. Declaración de lesividad de actos anulables.
   - 2.3. Revocación.
   - 2.4. Rectificación de errores.
   - 2.5. Devolución de ingresos indebidos.
3. Recurso de reposición.
4. Reclamaciones económico-administrativas.
   - 4.1. Disposiciones generales.
   - 4.2. Procedimiento general económico-administrativo.
   - 4.3. Procedimiento abreviado ante órganos unipersonales.

TRABAJO

Sobre el tema sexto del programa de la asignatura los alumnos realizaran un trabajo en grupo, tratando cada uno de ellos un procedimiento distinto de entre los previstos para la de revisión en vía administrativa en materia tributaria, que será dirigido y tutorizado por el profesor; quien concertará citas periódicas con cada uno de los grupos formados, asegurándose que todos los alumnos participan en la completa elaboración del mismo, es decir, que no se repartirán las tarea de forma que resulte menos gravosa a cada uno de sus componentes, ya que esta manera de proceder resulta empobrecedora, pues cada alumno sólo conocerá una parte inconexa del tema a tratar.

El resultado deberá presentarse en formato póster, y será expuesto en clase para conocimiento del resto de compañeros en horario lectivo. Se valorará el contenido, la originalidad, la presentación, la capacidad de síntesis y la exposición del trabajo.

Información sobre la realización de los trabajos:

PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN			
TIPO DE PROCEDIMIENTO			
Carácter y órgano	Supuestos en que se aplica	Plazo de inicio	Plazo de resolución

RECURSOS	
RECURSO DE REPOSICIÓN	Órgano competente
	Sujetos legitimados
	Materia objeto de recurso
	Plazos
	Tramitación
	Resolución
RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA	Órgano competente
	Sujetos legitimados
	Materia objeto de recurso
	Plazos
	Tramitación
	Resolución

C) CRITERIOS DE EVALUACIÓN

Resulta evidente que, el proceso de construcción del Espacio Europeo de Educación Superior nos aboca, en definitiva, a la consecución de objetivos más amplios, para lo que necesariamente utilizaremos instrumentos complementarios a los tradicionales. Se da mayor protagonismo al esfuerzo sostenido y continuado del alumno, de forma que la etapa vital de aprendizaje no acaba con la finalización de los estudios universitarios, sino que se prolonga durante toda la vida de la persona. Es por ello que se hace necesario transmitir los instrumentos y métodos de aprendizaje; es lo que se viene denominando "aprender a aprender". Lógicamente, este esfuerzo metodológico del alumno también deber ser evaluado por el docente.

Por tanto, los criterios de evaluación que proponemos vienen predeterminados por los objetivos, competencias y metodología propuestos para la asignatura. Esta evaluación tiene en cuenta los siguientes elementos esenciales:

a) El examen, con un valor del 60 por 100 de la nota final de la asignatura.

b) La carpeta de aprendizaje, integrada por:

— Las prácticas. Se realizarán cuatro prácticas a lo largo del curso. Preferiblemente de forma individual y en horario de clase. Su valor será del 20 por 100 de la nota final de la asignatura.

— El trabajo en grupo. Su valor será del 20 por 100 de la nota final de la asignatura.

— En cuanto a las actividades propuestas, se podrán realizar en grupo (fomentando el trabajo en equipo) o individualmente y en horario de clase o fuera de él, según se considere más conveniente en función de su contenido. No se le asigna una valoración concreta para que el alumno trabaje libremente, con iniciativa, sin miedo a equivocarse y sin la continua presión que la calificación supone para ellos. No obstante el esfuerzo realizado se tendrá en cuenta a la hora de matizar la nota final, quedando reflejada la actitud y aptitud positiva o negativa del alumno en su resolución.

Se mantiene una prueba consistente en un examen escrito, al modo tradicional, ya que las condiciones de la titulación, aún no adaptadas al EEES, así lo exigen, lo que ha dado lugar a un sistema de evaluación "mixto". No obstante, una vez implantado definitivamente el Grado, entendemos que sería más congruente con el sistema dar mayor valor a las pruebas y actividades realizadas durante el curso, pudiendo incluso prescindir completamente del examen, siempre que el grupo de alumnos matriculados lo permita.

D) VALORACIÓN DE LOS RESULTADOS OBTENIDOS

El resultado de la experiencia ha sido, con carácter general, satisfactorio, tanto para alumnos como para profesores, pese al esfuerzo que para ambos colectivos supone la adaptación a un sistema nuevo de enseñanza-aprendizaje que, creemos, aún tiene un largo camino por recorrer hasta su completa implantación, no sólo a nivel de aplicación real y efectiva, que ha llegado con el curso en desarrollo 2010/2011, sino intelectual; es decir, es necesario que alumnos y profesores se mentalicen y comprendan que el método que durante años ha venido aplicándose en la enseñanza universitaria ya no resulta eficaz para dotar a los discentes de las competencias y destrezas que necesitarán a fin de enfrentarse a su futuro laboral o profesional.

Creemos necesario destacar, en primer lugar, la importancia de la experiencia piloto, que se viene desarrollando en diversos centros como la Facultad de Ciencias del Trabajo de la Universidad de Granada, lo que nos ha permito la elaboración de una guía didáctica de la asignatura, instrumento que se convierte en absolutamente necesario con la implantación del nuevo Grado. Esa guía se ha ido modificando cada curso académico, completándola –o abreviándola– según el caso, para que cumpliera su función eficazmente. Los alumnos, ciertamente, agradecen su disponibilidad, porque les ayuda a "ordenar" mentalmente los contenidos de la asignatura, conociendo, desde el principio, qué contenidos pretende transmitirle el profesor, cómo lo va a hacer, y qué espera de ellos. No obstante, se advierte que un reducido número de alumnos ni siquiera se molestan en leerla.

Por otro lado, de conformidad con un breve cuestionario de satisfacción cumplimentado por un número de alumnos muy representativo, puede afirmarse que la percepción que tienen sobre la calidad de la docencia ha mejorado notablemente cada curso, especialmente en asignaturas como ésta (Procedimientos Tributarios) que suelen contar con un grupo reducido de estudiantes, (en este caso fueron unos 25); prueba evidente de que el sistema funciona mejor cuanto menor es el grupo de discentes. La gran mayoría de los alumnos concluyó que habían aprendido más y más fácilmente con el sistema seguido, en el que los ejemplos y casos prácticos fueron muy numerosos, que con el sistema "tradicional".

En cuanto al sistema de evaluación los resultados han sido óptimos; prácticamente todos los alumnos encuestados lo consideraron coherente con la docencia impartida y el trabajo exigido durante el curso. En paralelismo con esta afirmación, hemos de resaltar que las calificaciones del curso fueron muy satisfactorias, ya que el número de alumnos aprobados (la mayoría con buena nota) en relación con el total de presentados fue muy elevado, teniendo en cuenta que casi todos los que se han presentado al examen final siguieron el sistema general de evaluación, es decir, realizaron las tareas propuestas en clase por el profesor.

Podemos concluir por tanto, que la evaluación general de la experiencia es positiva, tanto en lo que respecta a la docencia como a la evaluación, habiendo mejorado la comprensión y el aprendizaje de la asignatura, si bien, como ya hemos apuntado, entendemos que supone una sobrecarga de trabajo en cuanto a profesores y alumnos se refiere. Para que este método resulte realmente efectivo creemos que la reducción del número de matriculas por grupo es fundamental, ya que ello permitiría poner en práctica un sistema de evaluación continua no "parcial", de forma que el exceso de trabajo de alumno y profesor durante el curso se vería compensado con la no realización del examen final.

Además, como ya hemos indicado, se ha potenciado la elaboración propia de conocimientos por parte del alumno. En el contexto jurídico actual, de constantes cambios normativos, esta faceta cobra gran importancia; ya que, con total seguridad, la regulación presente será modificada en un plazo de tiempo corto. Por tanto, resulta trascendental que el alumno sepa afrontar el estudio autónomo de la normativa y adaptarse a los cambios normativos. En definitiva, se ha Introducido a los alumnos y al profesorado en el nuevo paradigma docente del "aprender a aprender".

No obstante, también hemos detectado algunos problemas que no podemos dejar de manifestar:

— Es necesario que los alumnos adapten su percepción del nuevo tipo de enseñanza, ya que tienden a concebir el sistema de evaluación continua como un método “fácil” para aprobar las asignaturas con poco esfuerzo, y no como un nuevo modelo de aprendizaje que exige un trabajo constante, con el que igualmente se evalúan los conocimientos adquiridos, aunque con otras herramientas.

— Los alumnos valoran de forma positiva la combinación del enfoque teórico-práctico de la asignatura, pues así, se acerca más a la realidad. Lógicamente ello supone una participación mucho más activa del alumno y un trabajo continuado que suele parecerle excesivo, quejándose de no poder seguir el ritmo marcado por todas las asignaturas, lo que en muchos casos los llevó a abandonar el método de evaluación continua en algunas de ellas. Entiendo que esta constante queja por parte de los estudiantes tiene una base lógica y cierta, por lo que sería de gran interés que los profesores realizaran una especie de “puesta en común” del programa de sus asignaturas al inicio del curso o de cada semestre, de forma que el trabajo total a realizar por el alumno no llegue a resultar desmedido en ningún momento.

— Por último, y si bien es cierto que la tarea de controlar la asistencia a clase resulta tremendamente pesada, especialmente cuando los grupos son muy numerosos, creemos que se trata de un requisito básico para poder afrontar el sistema de evaluación continua, por lo que un mecanismo automático (informatizado) de control presencial resultaría muy útil.

La enseñanza del Derecho Tributario en la Licenciatura en Derecho a través la experiencia piloto de implantación del sistema europeo de créditos como ensayo de la enseñanza en el nuevo Título de Grado

MÓNICA ARRIBAS LEÓN
(Universidad Pablo de Olavide)

RESUMEN

La Licenciatura en Derecho ofertada por la Universidad Pablo de Olavide según el Plan de Estudios aprobado en 1998 se encuentra acogida a la experiencia piloto de implantación del sistema europeo de créditos.

Estos sistemas piloto no tratan de proceder a la implantación definitiva del sistema ECTS, que es tarea de los nuevos Grados. Lo que procuran es efectuar un ensayo de cara a estas nuevas titulaciones.

Partiendo de la idea anterior nos proponemos reflexionar acerca de la experiencia adquirida al impartir la docencia de la asignatura *Derecho Tributario* en cuanto base sobre la que articular la metodología de la asignatura *Derecho Financiero II* prevista en el nuevo Grado en Derecho, que se activará el próximo curso.

1. LA EXPERIENCIA PILOTO DE IMPLANTACIÓN DEL SISTEMA EUROPEO DE CRÉDITOS

Dentro de las titulaciones impartidas en la Universidad Pablo de Olavide, la Licenciatura en Derecho está acogida a la experiencia piloto de implantación del sistema europeo de créditos. Dicha experiencia estará en vigor hasta que paulatinamente, curso a curso, el nuevo título de Grado en Derecho vaya sustituyendo a los actuales estudios de Licenciatura. Esto, respecto a las materias que se imparten en 5.º curso, no sucederá hasta dentro de tres años.

Estos sistemas piloto no tratan de proceder a la implantación definitiva del sistema de créditos europeos, que es tarea de los nuevos grados. Lo que procuran es efectuar un ensayo dirigido a mejorar la enseñanza en las titulaciones que las realicen, sobre la base de dos pilares: por un lado, reducir el número de horas dedicado a clases teóricas y prácticas; y por otro, cubrir esas horas mediante la realización de actividades académicas dirigidas o seminarios, que fomenten el autoaprendizaje por parte de los estudiantes a través de trabajos individuales o en grupo.

Al poner en marcha una experiencia piloto de este tipo se pretende renovar la metodología docente con el objetivo de incrementar la calidad de la enseñanza y hacerla más cercana al alumno. La docencia tradicional, en la que el profesor es el principal protagonista, debe dejar parte de su espacio para que el estudiante realice actividades bajo la supervisión de aquél.

Las asignaturas que participan en el plan piloto se desarrollan fundamentalmente mediante tres tipos de actividades:

— Clases teóricas, dedicadas a la explicación de las distintas unidades temáticas que integran el contenido de la asignatura.

— Clases prácticas, dedicadas a la preparación y corrección de supuestos prácticos sobre diversos aspectos de la asignatura.

— Actividades académicas dirigidas, integradas por seminarios en grupo, con presencia del profesor, dedicados a la orientación del estudiante, así como a la realización de trabajos individuales o la exposición de trabajos en grupo.

Para cumplir con ese objetivo, los créditos asignados a cada asignatura acogida al nuevo método se reparten en tres bloques:

— Enseñanzas básicas, a través de las que explicar aspectos teóricos y esenciales del temario.

— Enseñanzas prácticas y de desarrollo, que profundicen en el conocimiento de esas cuestiones mediante un enfoque más pragmático.

— Seminarios.

2. LA ENSEÑANZA DEL DERECHO TRIBUTARIO EN LA EXPERIENCIA PILOTO DE IMPLANTACIÓN DEL SISTEMA EUROPEO DE CRÉDITOS EN LA LICENCIATURA EN DERECHO

Hasta que el nuevo título de Grado en Derecho se implante definitivamente, la asignatura de *Derecho Tributario* que se imparte en 5.º curso de la vigente Licenciatura seguirá bajo la experiencia piloto iniciada en el curso 2008/2009.

Según el Plan de Estudios publicado en el *BOE* de 21 de julio de 1998, es una asignatura que tiene carácter troncal y una carga docente de 9 créditos. Su encuadre bajo el plan piloto de implantación del sistema europeo de créditos hace que la carga de la materia se distribuya de la siguiente forma:

— Enseñanzas básicas: 1.2 créditos.

— Enseñanzas prácticas y de desarrollo: 4.2 créditos.

— Seminarios: 3.6 créditos.

2.1. Objetivos de la asignatura

La finalidad primordial de la asignatura es proporcionar al estudiante que se forma en las disciplinas jurídicas un conocimiento sobre la estructura y composición del Sistema Impositivo Español. Con este objetivo se analizan los impuestos vigentes a nivel estatal, autonómico y local, cuáles son los aspectos esenciales de su régimen jurídico, cómo funcionan y cómo se liquidan.

Se identifica con el contenido de la Parte Especial del Derecho Financiero y Tributario. En ella se revisan las principales figuras que componen nuestro sistema fiscal a través de siete bloques temáticos: Bloque 1.—Sistema tributario español estatal, autonómico y local. Bloque 2.—La imposición autonómica y local. Bloque 3.—Los Impuestos Especiales. Bloque 4.—La imposición sobre la renta: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Bloque 5.—La imposición patrimonial: el Impuesto sobre el Patrimonio. Bloque 6.—La imposición sobre el tráfico civil: el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Bloque 7.—La imposición sobre el tráfico mercantil: el Impuesto sobre el Valor Añadido. Se presta especial atención a determinados tributos estatales como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o el Impuesto sobre el Valor Añadido. La profundización en ciertos impuestos se relaja en aquellos relacionados con la tributación empresarial, esencialmente todo lo vinculado con el Impuesto sobre Sociedades y los rendimientos de actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, porque en el vigente Plan de Estudios se cuenta con una optativa específica en el mismo curso sobre esa materia, *Fiscalidad de la Empresa*. Lo mismo sucede con la imposición autonómica y local, al existir la asignatura optativa de *Haciendas Autonómica y Local*.

Al concluir el estudio de la asignatura el alumno debe estar en condiciones de liquidar los principales impuestos estatales que existen en nuestro país, a excepción del Impuesto sobre Sociedades, conocer cuáles son las principales obligaciones materiales y formales que los obligados tributarios tienen que cumplir en la actualidad en relación con cada uno de ellos y saber cómo, cuándo y dónde hay que actuar ante la Administración tributaria en cada caso.

2.2. Competencias a desarrollar con la asignatura

Las competencias describen los resultados que debe obtener el estudiante mediante el aprendizaje de la asignatura, pensando fundamentalmente en su futura actividad profesional. En este sentido hay que distinguir dos tipos de competencias: genéricas o comunes a la titulación universitaria, y específicas o propias de la materia.

Las competencias transversales o genéricas que debe adquirir el alumno son, entre otras, la capacidad de investigación, de aplicar los conocimientos teóricos a un supuesto práctico concreto mediante la resolución de problemas, de exposición de los resultados de un trabajo, de reflexión crítica, de análisis y síntesis, la comunicación oral y escrita, de trabajo en equipo, de aprender y actualizar los conocimientos y de utilización de la red informática en la obtención de información y comunicación de datos.

Por cuanto hace a las competencias específicas, estás se dividen en cognitivas, procedimentales y actitudinales. Entre las primeras, las relativas al saber, están el conocimiento del esquema y funcionamiento esencial del sistema tributario español, la capacidad interpretativa de los textos normativos tributarios básicos, la percepción del carácter unitario del ordenamiento jurídico, la visión interdisciplinar de los problemas jurídicos y el uso preciso de la terminología especializada de la materia. Entre las instrumentales de saber hacer encontramos el manejo de las técnicas informáticas en la obtención de la información jurídica, la capacidad para manejar fuentes jurídicas legales, jurisprudenciales y doctrinales, la lectura e interpretación de textos jurídicos, el desarrollo de la oratoria jurídica y la capacidad de expresarse ante un auditorio. Y entre las vinculadas con el ser, el compromiso ético, en especial mediante la consideración de la trascendencia política, económica, social y jurídica del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y el razonamiento crítico de la regulación positiva y conciencia crítica en el análisis del ordenamiento jurídico.

2.3. Método docente

El método docente de la asignatura *Derecho Tributario* se estructura en enseñanzas básicas, prácticas y de desarrollo y seminarios.

Las sesiones de enseñanzas básicas se destinan a la explicación por el profesor de los contenidos del programa, facilitando la comprensión y el aprendizaje por el alumnado. El profesor empleará instrumentos de apoyo (transparencias o presentaciones en *powerpoint*) clarificadores de los conceptos básicos durante las exposiciones orales. Los alumnos podrán interrumpir estas sesiones y plantear un debate siempre que el profesor lo estime conveniente. La asistencia a las mismas no será obligatoria aunque se aconseja al estudiante su participación activa en aras a comprender mejor la asignatura y afrontar con éxito la prueba final. El docente valorará la participación del alumnado durante estas sesiones y podrá computarla en la calificación final de los asistentes.

Las enseñanzas prácticas y de desarrollo tienen como objetivo principal incidir y profundizar en las partes de contenidos que requieran un enfoque práctico. Estas sesiones son complementarias a las de enseñanzas básicas, sirviendo de afianzamiento para la comprensión de los conocimientos explicados. Se configuran como sesiones participativas del alumnado. Su asistencia no es tampoco obligatoria, aunque la intervención del estudiante puede computarse en la calificación final. Los alumnos tienen que entregar los casos prácticos resueltos o hacer las pruebas de control pertinentes.

Los seminarios son sesiones dirigidas por el profesor que requieren la participación del alumno. En ellos se debatirán e intercambiarán ideas entre el docente y un grupo reducido de estudiantes a determinar sobre el tema fijado según el cronograma y el diseño de la actividad que aparece en la correspondiente Guía docente. Los alumnos deberán haber trabajado con anterioridad la materia del Seminario. La asistencia no es obligatoria para aprobar la asignatura, si bien para que pueda computar en la nota final el porcentaje correspondiente a seminarios sí será precisa dicha asistencia. En cada cuatrimestre están previstos tres seminarios, uno de carácter grupal y dos de trabajo individual. Veamos la organización de éstos:

Seminario 1. El sistema tributario autonómico, el sistema tributario local y los impuestos especiales.

— Descripción de la actividad: Seminario de trabajo en grupo a desarrollar en tres sesiones. Los alumnos matriculados se dividirán en nueve subgrupos; todo alumno deberá estar integrado en un

subgrupo; cada día intervendrán y asistirán tres subgrupos, cada uno exponiendo una materia diferente durante 25 minutos máximo; al final de cada día los miembros de cada uno de los tres subgrupos asistentes deberán responder de forma individual unas preguntas sobre el contenido de las exposiciones que se han efectuado durante la sesión.

— Calificación: una parte de la calificación será común a todo el subgrupo y otra individual en función de los resultados obtenidos en las preguntas que el profesor formulará al final de la clase.

Seminario 2. Determinación de la capacidad económica en el IRPF.

— Descripción de la actividad: Seminario de trabajo individual. Se pondrá un supuesto práctico con diversas rentas y rendimientos y el alumno deberá determinar la capacidad económica del contribuyente. Para su realización se podrán utilizar apuntes y manuales. Todos los alumnos efectuarán el caso práctico el mismo día; el profesor lo recogerá, corregirá y devolverá debidamente calificado.

— Calificación: individual. Por cada fallo cometido o cuestión no contestada se descontará un porcentaje de la nota.

Seminario 3. Liquidación IRPF.

— Descripción de la actividad: Seminario de trabajo individual. Se pondrá un supuesto práctico y el alumno deberá efectuar la liquidación correspondiente. Para su realización se podrán utilizar apuntes y manuales. Todos los alumnos efectuarán el caso práctico el mismo día; el profesor lo recogerá, corregirá y devolverá debidamente calificado.

— Calificación: individual. Por cada fallo cometido o cuestión no contestada se descontará un porcentaje de la nota.

Seminario 4. El Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y el Impuesto sobre el Patrimonio.

— Descripción de la actividad: Seminario de trabajo en grupo a desarrollar en tres sesiones. Los alumnos matriculados se dividirán en nueve subgrupos; todo alumno deberá estar integrado en un subgrupo; cada día intervendrán y asistirán tres subgrupos, cada uno exponiendo una materia diferente durante 25 minutos máximo; al final de cada día los miembros de cada uno de los tres subgrupos asistentes deberán de responder de forma individual unas preguntas sobre el contenido de las exposiciones que se han efectuado durante la sesión.

— Calificación: una parte de la calificación será común a todo el grupo y otra individual en función de los resultados obtenidos en las preguntas que el profesor formulará al final de la clase.

Seminario 5. Liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

— Descripción de la actividad: Seminario de trabajo individual. Se pondrá un supuesto práctico de una herencia y el alumno deberá efectuar la liquidación correspondiente. Para su realización se podrán utilizar apuntes y manuales. Todos los alumnos efectuarán el caso práctico el mismo día; el profesor lo recogerá, corregirá y devolverá debidamente calificado.

— Calificación: individual. Por cada fallo cometido o cuestión no contestada se descontará un porcentaje de la nota.

Seminario 6. El Impuesto sobre el Valor Añadido.

— Descripción de la actividad: Seminario de trabajo individual. Se pondrá un supuesto práctico y el alumno deberá efectuar la correspondiente liquidación de IVA. Para su realización se podrán utilizar apuntes y manuales. Todos los alumnos efectuarán el caso práctico el mismo día; el profesor lo recogerá, corregirá y devolverá debidamente calificado.

— Calificación: individual. Por cada fallo cometido o cuestión no contestada se descontará un porcentaje de la nota.

Junto a las sesiones descritas, adquieren importancia las tutorías. Su función básica es orientar hacia el estudio personal, fijar los conocimientos adquiridos y resolver las dudas concretas sobre aspectos que presenten dificultad para el alumno. Los estudiantes, en las horas fijadas por el profesor, acudirán a las mismas y plantearán las cuestiones pertinentes. Pueden ser de dos tipos: individuales o colectivas. Las

últimas se destinarán a la preparación de los seminarios, con independencia de que por acuerdo entre el profesor y alumno, por decisión del profesor o a petición del alumno tengan lugar con otra finalidad. Las tutorías también servirán para evaluar el trabajo personal o revisar la calificación de los seminarios.

2.4. Método de evaluación

El método de evaluación consta expresamente en la correspondiente Guía docente. Se caracteriza por los siguientes extremos:

— La calificación final se obtendrá de la suma entre la prueba final y la nota obtenida por los seminarios que se celebrarán a lo largo del curso. La prueba final supondrá un 70 por 100 de la calificación global (si bien, para el alumno asistente, hay un 10 por 100 que podrá obtenerse por la actividad desarrollada en las actividades de clase, excluidas las que formen parte de los seminarios) y los seminarios computarán el 30 por 100.

— Para aprobar la asignatura, la suma de las calificaciones obtenidas en la prueba final junto a la de los seminarios deberá ser al menos de un 5 sobre 10. Para realizar tal suma se exige una puntuación mínima de un 3 sobre 7 en la prueba final. Si el estudiante no participa en los seminarios, la calificación en esta actividad será de 0, debiendo obtener un 5 sobre 7 en la prueba final.

— La prueba final consistirá en un ejercicio escrito en el que el alumno contestará a un número determinado de preguntas, sin que sean objeto de examen las actividades de seminario grupal. La puntuación máxima de la prueba final será 7 puntos. El examen constará, en todas las convocatorias, de 2 partes:

  A. Un test de 10 preguntas, que podrán ser tanto de tipo teórico como práctico; cada pregunta tendrá tres posibles contestaciones, de las que sólo una será correcta; por cada dos preguntas mal contestadas se descontará una pregunta bien respondida; no penalizarán las preguntas que se dejen sin contestar; para la realización de este test se permitirá a los alumnos manejar la normativa de los impuestos.

  B. Preguntas escritas de desarrollo (4/5) sobre el temario.

  Para aprobar será necesario obtener una puntuación mínima de 4 sobre 10 en cada una de esas partes.

— Las actividades de clase, excluidas las que formen parte de los seminarios, pueden suponer para los asistentes 1 punto de los 7 que se otorgarán por la prueba final; en ese caso la nota máxima de la prueba final para los asistentes a clase será de 6 puntos.

— La calificación máxima de cada uno de los seis seminarios que se realizarán a lo largo del curso será de 0.5 puntos, pudiendo obtenerse hasta 3 puntos en total por esta actividad. Para que la actividad de seminario sea evaluable el alumno ha de participar activamente. El estudiante que no asista a los seminarios o no realice las actividades en ellos programadas durante el curso será evaluado sobre un 70 por 100 y no podrá obtener el restante 30 por 100 por ningún otro sistema (la calificación máxima que podría obtener sería de un 7). La actividad de seminarios no es recuperable. Sólo se tendrá en cuenta la calificación de seminario y, en su caso, la participación del alumno a partir de una calificación mínima de 3 sobre 7 en la prueba final. La puntuación de los seminarios se guardará para todas las convocatorias finales propias del curso académico correspondiente.

El método de evaluación es, por tanto, el implícito a la experiencia piloto ECTS, con una evaluación parcialmente continúa en la medida en que a lo largo del curso van desarrollándose las seis actividades de seminario programadas, que son evaluadas y que implican un 30 por 100 de la calificación final, y otras que pueden evaluarse hasta con un punto y que básicamente consisten en la realización de supuestos prácticos solucionados en clase.

3. LA ENSEÑANZA DEL DERECHO TRIBUTARIO EN EL NUEVO TÍTULO DE GRADO EN DERECHO

El Proyecto del Plan de Estudios del Grado en Derecho fue aprobado en la Junta de Centro de la Facultad de Derecho el día 31 de octubre de 2008 para su remisión al Consejo de Gobierno. En él aparecen

cuatro asignaturas de Derecho Financiero y Tributario, tres obligatorias (*Derecho Financiero I*, *Derecho Financiero II* y *Sistemas tributarios autonómico y local*) y una optativa (*Régimen tributario de la Empresa*).

La asignatura *Derecho Financiero II* aparece en el módulo 6, *Instituciones Jurídicas IV*, del Plan de Estudios. Está prevista en 3.er curso, con una carga de 6 créditos, duración cuatrimestral (aparece en el 2.º cuatrimestre) y carácter obligatorio.

Dado que el nuevo Grado comenzó a impartirse en el curso académico 2009/2010, esta asignatura será activada por primera vez para el curso 2011/2012, coexistiendo con el actual Derecho Tributario durante dos años, hasta la extinción de la Licenciatura.

3.1. Objetivos de la asignatura y competencias a desarrollar

El descriptor de la asignatura *Derecho Financiero II* hace referencia a "los sistemas tributarios en España: tributos estatales. Imposición directa e imposición indirecta".

Equivale, en cierta medida, a la asignatura vigente de *Derecho Tributario*, que se corresponde con la Parte Especial. Y decimos que se corresponde en parte porque hay dos modificaciones sustanciales; por una parte, el descriptor sólo alude a los tributos estatales, quedando fuera los locales y autonómicos, que cuentan con una asignatura obligatoria propia; por otra, es obvio que deberá revisarse la materia a impartir, ya que en la actual Licenciatura en Derecho esta asignatura es de carácter anual y cuenta con una carga de 9 créditos, reduciéndose por lo tanto tres créditos.

Sin embargo, los objetivos y las competencias a desarrollar serán muy similares. Es evidente que deberán adecuarse los contenidos actuales, pero eso no significará modificaciones en estos extremos. Dada esta circunstancia, y para evitar duplicidades en el trabajo, nos remitimos a los apartados anteriores oportunos.

3.2. Metodología docente

En los nuevos títulos de Grado no todas las asignaturas tendrán la misma carga docente, a pesar de compartir carga real. Se prevén tres tipos de asignaturas, A, B o C; las de tipo A se caracterizan por asignar un 70 por 100 de su carga a las enseñanzas básicas y un 30 por 100 a las prácticas; las de tipo B, por dedicar un 60 por 100 a enseñanzas básicas y el restante 40 por 100 a prácticas; y las de tipo C, por dividir al 50 por 100 su carga entre enseñanzas básicas y prácticas. Además, cada uno de esos tipos se divide a su vez en dos subtipos, 1 o 2, según se prevean o no actividades de seminario. Las asignaturas con mayor carga serán las que aparezcan en C2 y las que menos las de tipo A1.

La asignatura que nos ocupa, *Derecho Financiero II*, aparece catalogada como de tipo B1, lo que significa que un 60 por 100 de la carga se corresponde con enseñanzas básicas y el otro 40 por 100 con enseñanzas prácticas y de desarrollo. Eso, a efectos del cómputo de carga docente para el profesorado, significa 8.1 créditos, ya que cada grupo de enseñanzas básicas, formado por 60 alumnos, será dividido en tres grupos de 20 alumnos para las enseñanzas practicas y de desarrollo.

A través de las enseñanzas básicas los profesores responsables de la docencia efectuarán un planteamiento general de los bloques temáticos y, en su caso, de las unidades temáticas más relevantes del programa. Por tal motivo se centrarán exclusivamente en la exposición y comprensión de los contenidos básicos de la asignatura, ofreciendo una visión global de la misma.

En las enseñanzas prácticas y de desarrollo se abordarán aspectos del programa que requieren un análisis más detallado, de orden teórico o práctico. Como parte de estas enseñanzas se llevarán a cabo distintas actividades que fomenten la participación de los estudiantes; entre otras, la resolución de supuestos prácticos con apoyo en la normativa vigente o la realización de exposiciones públicas por parte de los alumnos en diversas unidades temáticas.

La implantación efectiva del sistema de evaluación basado en créditos europeos obligará a construir el proceso de aprendizaje no tanto sobre la explicación detallada de concepto teóricos y previsiones normativas por parte del profesor, sino sobre la exposición de los principios más generales sobre los que se basa la construcción y la aplicación de los conceptos e instituciones cuyo estudio integra el

objeto de la asignatura y sobre la aportación de instrumentos útiles para que los estudiantes puedan profundizar en dichos contenidos y resolver las cuestiones problemáticas relacionadas con nuestra disciplina que se le planteen en la práctica.

Con el crédito europeo, la enseñanza universitaria se encamina a un modelo en el que, junto a las clases teóricas y prácticas, adquiere igual relevancia una tarea de tutoría y seguimiento del trabajo del alumno. Una tutorización que no se reduce a un tiempo y un espacio concretos (las tradicionales horas de tutoría en el despacho del profesor) sino que consisten en una tarea de orientación y acompañamiento al estudiante que se puede desempeñar en las clases teóricas, en las prácticas, en los seminarios y en la plataforma virtual. En este modelo, la exposición teórica habrá de estar encaminada a explicar a los estudiantes de modo sintético los fundamentos más genéricos de cada materia, esos que les permitan contar con las herramientas imprescindibles para poder desarrollar con criterio y rigor el trabajo práctico en el que se hace descansar el núcleo del curso académico. Se reducirá el número de horas que actualmente se dedican a la enseñanza presencial, teórica y práctica; éstas se dedicarán a tutorías personalizadas, actividades semi-presenciales y a distancia, y otras actividades dirigidas, en las que deberán aprovecharse los recursos que ofrecen las nuevas tecnologías como las plataformas virtuales.

3.3. Evaluación de las competencias adquiridas

Las enseñanzas básicas representarán un 60 por 100 de la calificación final del estudiante, lo que supone hasta 6 puntos, haciéndose necesaria la obtención de un mínimo que rondará los 2.5 puntos para poder superar la asignatura. Como método de evaluación se recurrirá a un examen escrito al final del semestre; dicha prueba se compondrá en las dos convocatorias del curso (junio y julio) de dos partes: una serie de preguntas breves de desarrollo y un test integrado por entre 15/20 preguntas, de carácter negativo.

Con relación a las enseñanzas prácticas o de desarrollo, representarán el restante 40 por 100 de la calificación final, lo que supone hasta 4 puntos, siendo necesaria la obtención de un mínimo que rondará 1.5 puntos para poder superar la asignatura. En este otro caso el método de evaluación será continuo, teniendo en cuenta el interés que el estudiante haya mostrado en la asignatura mediante la participación activa en las enseñanzas: exposiciones e intervenciones en debates, entrega de casos prácticos, etc. En la medida en que el alumno va a desarrollar un trabajo personal y continuado durante el cuatrimestre, se pretende valorar esa dedicación y los resultados alcanzados, medidos en términos de adquisición de competencias; por tal motivo se juzgarán, entre otros aspectos, además del contenido de los trabajos y documentos presentados, las fuentes manejadas, la capacidad investigadora, el cuidado en los aspectos formales e instrumentales tanto de los trabajos escritos como de las exposiciones orales, la claridad y exactitud en la exposición o la precisión y el rigor en el uso del lenguaje jurídico. La asistencia del alumno será imprescindible los días en que esté prevista la realización y/o corrección de este tipo de actividades.

4. VALORACIÓN DEL SISTEMA PILOTO COMO ENSAYO DE LA ENSEÑANZA EN EL NUEVO TÍTULO DE GRADO

En el sistema actual no hay sesiones dedicadas de forma aislada a prácticas y desarrollo, sino que, a medida que se va a explicando el temario se van haciendo supuestos; las enseñanzas teóricas o básicas van unidas temporal y materialmente a las prácticas. Son las actividades de seminario las que separan del resto, dedicándose a las mismas sesiones determinadas expresamente en el cronograma oportuno. Es más, incluso a nivel de evaluación las enseñanzas básicas y las prácticas se califican a través de un examen común, siendo las de seminario las que se califican de forma continuada. Por este motivo, creemos que las actuales actividades de seminario son las que se sustituirán en el nuevo título de Grado, en cierta medida, por las enseñanzas prácticas y de desarrollo.

Dado lo anterior, entendemos que un correcto enjuiciamiento de lo que hoy en día se lleva a cabo en dichas actividades dirigidas puede aplicarse a las futuras enseñanzas prácticas.

Nuestra experiencia nos dice que, al ser las actividades de seminario en todo caso una parte integrante de la calificación final del alumno, casi un 80 por 100 de los estudiantes matriculados las realiza; el 20 por 100 que no las lleva a cabo es o bien porque son alumnos repetidores o bien porque

abandonaron el estudio de la asignatura. Como ya se ha puesto de manifiesto, la calificación máxima que se puede obtener es de 3 puntos, estando la media entre el 2 y el 2.25. Este resultado lo juzgamos positivo, ya en que la mayor parte de los casos ha supuesto que el alumno mejore la calificación obtenida por el simple examen de conocimientos técnicos.

Como principal aspecto negativo de la experiencia pondríamos el acento en dos situaciones: la de los alumnos repetidores y la de los inasistentes con regularidad. Con relación a los primeros, muchos se encuentran trabajando y preparan la asignatura por su cuenta, lo que les ha significado una carga importante de trabajo extra al tener o bien que pedir permiso en su trabajo para poder asistir los días en que estaba programado el seminario, o bien renunciar a esos 3 puntos de la calificación, lo que implica la necesidad de alcanzar un 5 sobre 7 en la prueba final para poder superar la asignatura. La otra situación peculiar que se ha creado afecta a los estudiantes que por diversas razones no asisten con regularidad a clase, quienes también se han visto forzados a realizar las actividades de seminario para no renunciar a los 3 puntos correspondientes sin haber seguido las explicaciones en las sesiones presenciales ni tener el material ni los conocimientos que algunos alumnos repetidores tienen. En ambos casos el problema se solucionaría haciendo que las actividades de seminario no sean obligatoriamente parte de la calificación final.

La propuesta que formulamos de cara al futuro es plantear el sistema con carácter voluntario y no preceptivo como actualmente está configurado. Estimamos que sería muy positivo dar a los alumnos un plazo para renunciar al sistema de evaluación continúa, de modo que ni ellos se vean presionados por la necesidad de hacer las actividades para no tener que sacar un 5 sobre 7 de cara a superar la asignatura, ni los profesores vean cómo las sesiones de seminarios se desbordan en asistentes, algunos sin conocimiento alguno de la materia pero que asisten para tratar de conseguir aunque sea alguna puntuación mínima por tal circunstancia. Para los alumnos que acuden a las aulas durante las sesiones presenciales con normalidad, el método de evaluación continúa es un beneficio; así lo han demostrado los resultados alcanzados; pero para los no asistentes es un evidente perjuicio, que además desvirtúa la finalidad para la que han sido creados los seminarios.

Al margen de las reflexiones anteriores de tipo general, queremos siquiera de forma escueta tratar a una cuestión muy determinada: el sistema de tutoría. En nuestra opinión, es un recurso que hasta ahora ha tenido carácter residual en la organización docente de las asignaturas y que debe ser potenciado con la entrada de los nuevos títulos de Grado. Hasta la fecha, la tutoría ha sido un instrumento puesto al servicio de los alumnos, pero quizás con un enfoque erróneo basado en la actitud pasiva del lado del profesor, que se ha limitado a estar presente en su despacho en el horario fijado al inicio del curso académico y estar disponible a través de plataformas digitales o del correo electrónico por si algún estudiante tenía dificultades en ese horario llegar a un acuerdo sobre una fecha alternativa. De esta forma se ha traspasado hacia el estudiante toda la iniciativa de esta herramienta; el alumno que quiere puede utilizarla y el que no simplemente obviarla.

Tenemos de este modo una visión crítica de lo que supone en la actualidad la tutoría. Ante todo, creemos que debe dotársela de contenido, de modo que sirva de apoyo para el alumno en la adquisición de competencias, tanto de carácter genérico como específicas para su futura tarea profesional. Para ello, es necesario cambiar la perspectiva del análisis y que el docente se corresponsabilice en su correcto desarrollo. No se puede seguir en una posición de meros espectadores a la espera de que el estudiante pueda requerir una tutoría para solventar las dudas de índole formal o del contenido que le asalten al estudiar la materia para la realización de un examen. Ello nos lleva a la situación actual de que muchos alumnos no recurren a esta herramienta porque, simplemente, no la ven necesaria, ya que les aporta poco.

Hasta el momento actual, y por lo que hemos observado, este recurso ha sido marginal en la metodología docente de buena parte del profesorado. Sin embargo, aprovechando la entrada en juego de los nuevos títulos de Grado, se puede tratar de modificar la situación de modo que la tutoría adquiera realmente un contenido más significado y de mayor calado en el proceso de enseñanza-aprendizaje. Sin ninguna duda, la tutoría puede aportar mucho al estudiante, que puede sacarle bastante más partido que una simple resolución de dudas; cuando se le da sólo esta finalidad se está desaprovechando esta herramienta.

Pero no es tarea fácil implicar al estudiante en este sentido si antes el profesor no tiene unas nociones mínimamente claras sobre cómo hacerlo. El comienzo debe situarse en manos del docente, que

es quien tiene que dotar de un contenido a esta herramienta, haciéndola todo lo interesante que no lo es en la actualidad. El inicio, por lo tanto, debe ser diseñar una estrategia a fin de crear en los alumnos la necesidad de acudir a las tutorías y darles una mayor importancia en su proceso de aprendizaje. Para lograr este objetivo deviene esencial la programación de acciones tutoriales que persigan, entre otros, el objetivo de acompañar en el proceso de aprendizaje, potenciando la autonomía del alumno en ese proceso, y ello a pesar de la mayor carga que supondrá, dado que contestar una duda es mucho más sencillo y rápido si se hace directamente y no se invita al estudiante a tratar de hacerlo él mismo con las pautas que se le indiquen; de igual forma se podrá efectuar un seguimiento periódico del proceso de aprendizaje, llegando incluso a conseguirse una mayor motivación al estudio, puesto que mediante las tutorías se pueden enfocar tareas y actividades que se adecuen a las inquietudes de cada estudiante de manera que les resulte más atractivo el trabajo.

La utilización de casos en la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario

JOSÉ ANTONIO CHAMORRO Y ZARZA
(Universidad de Salamanca)

RESUMEN

Los nuevos planes de estudios elaborados con ocasión de la implantación del Espacio Europeo de Educación Superior han supuesto una auténtica revolución en el panorama de la educación superior española, al menos desde un punto de vista formal. Uno de los aspectos más destacados de este nuevo tipo de enseñanza es que el alumno pasa a ser un sujeto activo de su propia formación de suerte que se hace hincapié en la adquisición de una serie de competencias que, al margen de otros elementos propios que las integran, se dirigen a su preparación para el campo profesional.

Precisamente en este contexto ha de adquirir una relevancia especial la utilización de casos en la enseñanza de disciplinas del campo jurídico, y el Derecho Financiero y Tributario no debe ser ajeno a esta práctica. Para ello deberá tenerse en cuenta que las asignaturas que integran esta rama del Derecho se imparten en Centros cuyos objetivos de formación son, lógicamente, diversos y, en consecuencia, tiene una proyección también diversa en los casos a plantear.

Esta es la cuestión principal que se afronta en la comunicación, partiendo de una experiencia limitada en la Universidad de Salamanca.

* * *

La adaptación de los planes de estudio de las Universidades españolas al Espacio Europeo de Educación Superior –en adelante, EEES– ha conllevado una auténtica revolución en la planificación de la docencia en este nivel educativo. Tan es así, que los objetivos planteados para el estudiante en los programas de las asignaturas se describen preferentemente en términos de resultados del aprendizaje y de las competencias que se han de adquirir, lo que implica que la educación superior ha establecido como punto cardinal de su implantación y desarrollo el aprendizaje del alumno bajo ciertos elementos de nuevo cuño.

Ello ha supuesto, en la Universidad española, el inicio de la utilización de una serie de conceptos del campo de la pedagogía poco comunes en este espacio y que tampoco están libres de discusión: los que resultan más destacables son los "contenidos" y las "competencias"[1]. Los "contenidos" aluden a los conocimientos específicos de una materia en tanto que las "competencias" se refieren a un aspecto más amplio y complejo constituido por un conjunto de elementos tales como los mismos conocimientos, pero también las habilidades, las técnicas y estrategias, las formas y, en fin, la gestión de un problema en un contexto profesional concreto aproximándose, en definitiva, a las competencias demandadas en el campo profesional. Así, las competencias profesionales vendrían constituidas por el "conjunto de capacidades que posibilitan el desarrollo y adaptación de la persona al puesto de trabajo. Las diversas aptitudes y competencias fundamentales abarcan tanto habilidades físicas como habilidades cognitivas o habilidades en relaciones interpersonales." (OLMEDO y ALPISTE. 2006, 3)[2].

En consecuencia, la aplicación práctica del aprendizaje adquirido por el estudiante ante una situación planteada adquiere una mayor relevancia, lo cual no deja de ser un matiz relevante que introduce el

[1] *Vid.* BERNAL AGUDO, J. L. (2006): *Diseño curricular en la enseñanza universitaria desde la perspectiva de los ECTS. Pautas para el diseño de una asignatura*, ICE-Universidad de Zaragoza, pág. 7.

[2] OLMEDO TORRE, P. y ALPISTE PENALVA, F. (2006): "Definición, detección, adquisición de competencias y formación de perfiles profesionales en el sector multimedia de las TIC", *XVIII Congreso de la Asociación Española de Ingeniería* (*http://www.ingegraf.es/XVIII/PDF/Comunicacion17217.pdf*).

nuevo sistema y que reserva al trabajo del estudiante el papel principal en el proceso de aprendizaje, convirtiéndose el profesor, sin perjuicio de su función tradicional, en un apoyo y guía en ese proceso de aprendizaje. Ello obliga a que la didáctica de la asignatura exponga de forma secuencial todo el conjunto de actividades y tareas a realizar para orientar las experiencias que habrán de recorrer los estudiantes a lo largo de su proceso de enseñanza-aprendizaje (DE MIGUEL, 2006, 17)[3].

Este nuevo modelo implica un profundo cambio en las habituales actitudes pasivas del estudiante, pero también obliga al profesor a desempeñar nuevas tareas y a organizar las materias en torno a las competencias y habilidades, debiendo hacer uso de las herramientas didácticas y pedagógicas más convenientes para tal finalidad.

Es en este contexto en el que la utilización de casos puede desempeñar un papel destacado en la adquisición de competencias por los estudiantes, siendo una técnica que no sólo deberá dirigirse a la consecución de los objetivos de las asignaturas en particular, sino que formará parte de una estrategia de enseñanza integrada cuya finalidad mediata será la obtención de las habilidades y competencias propias del grado en el que se insertan.

El Derecho Financiero y Tributario, como es bien sabido, forma parte de los planes de estudios de diferentes grados en los que las capacidades a adquirir por sus alumnos son también heterogéneas, respondiendo así a las competencias generales y específicas señaladas para cada uno de ellos. En este sentido, la Universidad de Salamanca, en la línea de otras universidades españolas, ha contemplado varias asignaturas del campo del Derecho Financiero y Tributario en los planes de estudio de los grados ofrecidos y que son las siguientes:

Grado en Derecho

— Asignatura: *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)* Créditos: 7.5 ECTS
Tipo: Obligatoria Curso: Tercero

— Asignatura: *Derecho Financiero y Tributario (Parte Especial)* Créditos: 4.5 ECTS
Tipo: Obligatoria Curso: Tercero

— Asignatura: *Derecho Financiero Autonómico y Local* Créditos: 6 ECTS
Tipo: Optativa Curso: Cuarto

Grado en Ciencia Política y Administración Pública

— Asignatura: *Derecho Tributario* Créditos: 4.5 ECTS
Tipo: Optativa Curso: Cuarto

Grado en Administración y Dirección de Empresas

— Asignatura: *Derecho Tributario* Créditos: 3 ECTS
Tipo: Obligatoria Curso: Primero

Grado en Gestión de Pequeñas y Medianas Empresas

— Asignatura: *Fiscalidad en la Empresa* Créditos: 6 ECTS
Tipo: Obligatoria Curso: Segundo

— Asignatura: *Fiscalidad de las PYMES* Créditos: 6 ECTS
Tipo: Optativa Curso: Cuarto

Grado en Economía

— Asignatura: *Derecho Tributario* Créditos: 3 ECTS
Tipo: Obligatoria Curso: Tercero

[3] DE MIGUEL DÍAZ, M. (coord.) (2006): "Métodos y modalidades de enseñanza en la educación superior", *Metodología de enseñanza y aprendizaje para el desarrollo de competencias*, Alianza editorial, Madrid.

Grado en Relaciones Laborales y Recursos Humanos

— Asignatura: *Fiscalidad en la Empresa* Créditos: 4 ECTS
Tipo: Optativa Curso: Tercero/Cuarto

Grado en Turismo

— Asignatura: *Derecho Tributario* Créditos: 4.5 ECTS
Tipo: Optativa Curso: Cuarto

Es el Derecho Financiero y Tributario una rama del Derecho compleja que, al estar integrada por distintas partes que pueden ser tratadas con autonomía implica que no todas serán objeto de atención en los diferentes grados en los que se imparte. Expresado con otras palabras, la materia que responde a la locución Derecho Financiero y Tributario ha dado lugar a una serie de asignaturas específicas que se corresponden con partes concretas de aquella y que se han adaptado a las necesidades curriculares de los alumnos que cursaban hasta ahora las diferentes Licenciaturas y Diplomaturas y que en la actualidad se han plasmado en los correspondientes planes de estudios de los nuevos grados adaptados al EEES.

Así, de las asignaturas señaladas se evidencia que, salvo en el caso de las impartidas en el grado en Derecho, el contenido del resto se reduce al campo del Derecho Tributario en exclusiva. La consecuencia inmediata será que las competencias que han de adquirir los alumnos de las asignaturas integradas en la esfera del Derecho Financiero y Tributario, habrán de reflejar los distintos perfiles de los grados que cursan. Esto hace inevitable una adaptación del profesor a los mencionados perfiles a la hora de establecer cuáles son los contenidos de las asignaturas y las competencias asociadas a las mismas que han adquirir los estudiantes.

Por otro lado, la prevalencia numérica del Derecho Tributario en los planes de estudio y, por qué no, su mayor importancia práctica desde el punto de vista profesional, ha favorecido la preparación de casos limitados a aquella parte del Derecho.

La relevancia de la resolución de casos en la formación del estudiante está fuera de toda duda en la medida en la que supondrá una aproximación a aquello que han de encontrar en su vida profesional. Por ello, habrán de servir como un complemento esencial en su formación ya que permitirán un desarrollo de las capacidades intelectuales inherentes a la utilización de las técnicas jurídicas (PEÑUELAS, 2009, 82-83)[4], en este caso, las específicas del Derecho Tributario.

Todas las circunstancias señaladas con anterioridad deberán servir de parámetro en el empleo de los casos de suerte que su utilización y, en su caso, elaboración, se verá condicionada por los objetivos generales a alcanzar en el grado específico.

Habida cuenta de que estamos ante una disciplina jurídica que, salvando los grados en Derecho y en Ciencia Política y de la Administración, se inserta en grados vinculados al campo profesional de la economía y la empresa, conlleva en estos últimos una menor formación jurídica de sus estudiantes y unos objetivos generales marcadamente distintos a los del mundo del Derecho.

La utilización de los casos en Derecho Tributario presenta, como ocurre con las disciplinas jurídicas en general, una alternativa: bien se puede elaborar por parte del profesor un caso ex profeso o bien se puede utilizar un caso real sobre los aspectos que interesen tratar en cada momento. Ambas posibilidades tienen aspectos favorables y pueden presentar problemas.

El empleo de casos elaborados por el profesor tiene la indudable ventaja de que éste tiene la posibilidad de introducir con libertad todas las variables que considere oportunas a los efectos de ser resueltas por los estudiantes y, en consecuencia, también pueden resultar más cómodos para el docente en la medida en la que controla todos los aspectos. No obstante, su elaboración requiere una amplia dedicación temporal y una correcta y cuidada coordinación de todas las variables presentes con el fin de evitar posibles contradicciones internas. A ello se suma otro problema como es que, eventualmente, este tipo de casos puede adolecer de cierta artificiosidad que podría alejar al estudiante de las situaciones reales en las que se encontrará cuando acceda al mercado de trabajo.

[4] PEÑUELAS I REIXACH, Ll. (2009): *La docencia y el aprendizaje del Derecho en España. Una perspectiva de Derecho comparado*, 3.ª ed., Marcial Pons, Madrid.

Si se opta por la utilización de casos reales, la conexión con el escenario profesional es evidente y sus ventajas también ya que sitúan al alumno frente a situaciones fácticas que encontrará con posterioridad en su vida profesional. Esta clase de casos requieren una cuidada selección para adaptarlos a los conocimientos y habilidades que deben haber adquirido los estudiantes en el momento en el que se plantean. Pese a lo señalado, en el planteamiento de supuestos reales hay que tener en cuenta la eliminación de ciertos datos de carácter personal y, en ocasiones, será necesaria la modificación de algunos aspectos para evitar la identificación de los sujetos afectados.

En términos generales, el planteamiento del caso se ha efectuado conforme a la siguiente estructura: una *introducción*, en la que se facilite información general del caso a tratar; un breve *repaso de los conocimientos* teóricos adquiridos y que pueden estar presentes en el caso; y una *presentación del caso*, con toda la información necesaria para que los alumnos estudien y planteen las posibles soluciones.

Con relación al plan de resolución del caso se pueden emplear dos técnicas: por un lado, se podrá proyectar el caso estableciendo un número variable de cuestiones que deberán resolver los estudiantes atendiendo a los datos que le han sido facilitados; por otro lado, podrá plantearse el caso de forma abierta para que los estudiantes detecten todas las cuestiones que surjan del mismo y propongan las correspondientes soluciones.

Las dos fórmulas señaladas son susceptibles de ser utilizadas de manera complementaria: así, la primera técnica puede emplearse en los momentos iniciales, es decir, en las primeras prácticas que implican un acercamiento a la asignatura; la segunda, sería utilizada cuando se haya avanzado significativamente en la disciplina, esto es, cuando los alumnos hayan adquirido mayores conocimientos y habilidades, habiendo tenido la posibilidad de resolver aspectos parciales de la asignatura en las prácticas precedentes.

La experiencia personal en la utilización de casos desarrollada en la Universidad de Salamanca se ha efectuado en los niveles de Licenciatura (Derecho), Diplomatura (Ciencias Empresariales) y, más recientemente, de *Master* (MBA-Dirección de Empresas Familiares). A pesar de que las dos primeras son titulaciones no adaptadas al EEES –en las adaptadas aún no se han impartido las asignaturas correspondientes al área de Derecho Financiero y Tributario– la experiencia no ha de diferir mucho de la que pueda obtenerse en los grados puesto que los casos se utilizaron con un planteamiento muy similar al de los nuevos grados.

Los casos planteados a los alumnos han sido de dos tipos: en la licenciatura y diplomatura, los casos fueron elaborados de manera específica con datos ficticios, y planteando cuestiones concretas a resolver con el fin de determinar el grado de asimilación de conocimientos y adquisición de habilidades específicas. En el nivel de master se utilizaron casos reales, con ciertas modificaciones que impedían la identificación de las sociedades a las que se referían los supuestos. Con relación a estos últimos, en unos supuestos se establecieron cuestiones concretas que los alumnos debían resolver y en otros se presentó el caso y se pedía la identificación de todas las cuestiones derivadas de la materia impartida en el curso.

Como es lógico tanto en la elaboración de casos ficticios como en la elección de los supuestos reales, hubo que tener en cuenta las peculiaridades de las titulaciones y, en consecuencia, las habilidades y competencias específicas a adquirir por los alumnos. En este sentido, los estudiantes de Derecho han tenido que detectar los efectos fiscales de actos o negocios jurídicos sometidos a otras parcelas del Derecho e interpretar textos normativos o jurisprudenciales de naturaleza financiera mediante la utilización de la técnica jurídica; por su parte, los alumnos que cursan estudios del ámbito de la empresa han debido familiarizarse con el vínculo existente entre el ciclo vital de la empresa y sus efectos fiscales, establecer la fiscalidad que afecta a la intervención de la empresa en el tráfico mercantil, con especial atención a la que recae sobre la obtención de los rendimientos y, en fin, determinar las tareas de colaboración con la Administración Tributaria que ha de asumir la empresa.

Los resultados han sido positivos en general: los alumnos se han sentido más motivados, han desarrollado una capacidad más crítica como consecuencia de la puesta en común de los resultados y su discusión pública y, en fin, han aprendido a trabajar en equipo auto-organizándose y asumiendo responsabilidades. Así mismo se detecta una tendencia a fijar mejor los conocimientos adquiridos precisamente por la puesta en práctica de los mismos, sirviendo en algunos casos para aclarar conceptos que en el plano teórico no habían quedado tan claros como parecía en un principio.

La incardinación de la evaluación de la asignatura "Derecho Financiero y Tributario II" en el EEES

MERCEDES FUSTER GÓMEZ
FRANCISCO MAGRANER MORENO
(Universtat de València)

1. INTRODUCCIÓN. CAMBIOS EN EL SISTEMA DE EVALUACIÓN DERIVADOS DEL PROCESO DE BOLONIA

Uno de los aspectos que nos determinan como profesores únicos, diferentes y originales es la filosofía educativa de la cual partimos a la hora de preparar e implementar una materia. Los principios educativos que rigen nuestra práctica los vamos desarrollando a medida que nos enfrentamos a la planificación y preparación del programa docente de cada una de las materias que impartimos y conforme vamos teniendo diversas experiencias en el aula. Es por ello que el modelo de enseñanza-aprendizaje y la propuesta de cómo llevarlo a la práctica no está acabado sino que se muestra abierto a continuas re-evaluaciones y revisiones. La experiencia docente que tenemos hasta este momento, unida a la lectura de distintos trabajos de carácter pedagógico, nos han conducido a proponer para la enseñanza del Derecho financiero y tributario un proceso instruccional que comprende una metodología específica, la utilización de nuevas tecnologías, una función tutorial personalizada... Dicho proceso instruccional debe finalizar con una *evaluación* de los conocimientos aprendidos por el alumno que nos proporciona la retroalimentación que cierra el sistema y supone un proceso constante de adaptación y optimización de su eficacia –ya que es el punto de contraste y confirmación– y el grado en que se ha producido el aprendizaje[5]. En definitiva, se puede afirmar sin duda que la evaluación proporciona una muestra de indicadores de la calidad educativa, en la medida en que "los resultados de la evaluación sean capaces de expresar cuantitativa y cualitativamente los aprendizajes reales de los alumnos"[6].

La aplicación de la Declaración de Bolonia en nuestras Universidades tiene importantes consecuencias y exige necesarios cambios en los métodos docentes del profesorado, en los métodos de estudio y aprendizaje de los discentes y obviamente, en los métodos de evaluación.

Los cambios y la renovación en los métodos de evaluación deben ser consecuencia de los cambios anteriores y, en este nuevo contexto, hay que situar en su debido lugar la evaluación continua. Recordemos que el aprendizaje, como objetivo de la docencia, es lo que debe ser evaluado; por tanto, deberán modificarse los métodos clásicos de examen para verificar, entre otros elementos, que el estudiante ha aprendido, que ha adquirido las habilidades y los conocimientos, que ha leído y comprendido las lecturas o que sabe elaborar un dictamen o realizar un trabajo de investigación. El propósito último de la evaluación no será, por tanto, la previsión de un resultado final, sino la mejora continuada del proceso de enseñanza-aprendizaje.

A través del presente trabajo hemos querido exponer algunos aspectos de la evaluación del proceso instruccional que consideramos pueden ser de interés para el profesor y que hemos puesto en funcionamiento en la impartición de la asignatura "Derecho Financiero y Tributario II" de la doble licenciatura de ADE-Derecho de la Universitat de València, adaptada al proceso de Bolonia desde hace ya más de tres años[7].

---

[5] BELTRÁN, J.: *Procesos, estrategias y técnicas de aprendizaje*, Síntesis, Madrid, 1993.

[6] ZABALZA, M. A.: "Evaluación de los aprendizajes en la universidad", en GARCÍA VALCÁRCEL (Coord.): *Didáctica Universitaria*. La Muralla, Madrid, 2001, pp. 261-281.

[7] Téngase en cuenta que nuestra experiencia en la aplicación del proceso de Bolonia se basa en la impartición de la asignatura "Derecho Financiero y Tributario II", de carácter anual, que se imparte en el quinto curso del Programa de la Doble Titulación Licenciado en ADE-Derecho y que consta de una carga lectiva total de 9 créditos. Sin embargo, con la adaptación del Grado de Derecho al proceso de Bolonia, la asignatura de Derecho Financiero y Tributario II pasa a tener una carga lectiva de 6 créditos y carácter cuatrimestral. Por tanto, las actividades que se evalúan en el Grado Derecho podrán tener una intensidad y duración diferente de las que se exponen en el presente trabajo.

2. REQUISITO PREVIO PARA LA EVALUACIÓN DEL ALUMNO: FIJACIÓN DE LOS OBJETIVOS A ALCANZAR

Para poder evaluar el conocimiento y aprendizaje de nuestra asignatura será necesario, en primer lugar, fijar unos objetivos formativos que expresen lo que deben haber aprendido los alumnos al finalizar el curso. Dichos objetivos constituirán una importante herramienta para los alumnos, en la medida en que les orientará sobre la evaluación de la asignatura y también resultará de interés a profesores y responsables académicos del Plan docente ya que ayudará a coordinarse entre sí, a identificar solapamientos de materia o lagunas y permitirá decidir sobre la utilización de los métodos docentes adecuados y el modo de evaluación. No obstante, habrá que delimitar además cual es el nivel de competencia que queremos alcanzar en cada uno de los objetivos propuestos[8] y, solamente en este contexto, podremos establecer sistema de evaluación que nos permita verificar el correcto aprendizaje del alumno. Así pues, para establecer un adecuado sistema de evaluación debemos, en primer lugar, tener claro cuales son los objetivos y el nivel de competencia que el alumno deberá alcanzar y por tanto, qué es lo que va ser evaluado y con que intensidad.

En la asignatura de Derecho Financiero y Tributario II fijamos como objetivos a alcanzar y el nivel de competencia requerido, siguiendo la *taxonomía de BLOOM*, los siguientes:

[8] El nivel de competencia de los objetivos formativos los fijaremos con base en la conocida *taxonomía de BLOOM*. Esta taxonomía propone seis niveles de competencia, cuyo nivel en orden creciente de competencia y características de cada uno de los niveles son los siguientes:

Nivel	Descripción
Conocimiento	Ser capaz de recordar palabras, hechos, fechas, convenciones, clasificaciones, principios, teorías, etc.
Comprensión	Ser capaz de trasponer, interpretar y extrapolar a partir de ciertos conocimientos.
Aplicación	Ser capaz de usar conocimientos o principios para resolver un problema.
Análisis	Ser capaz de identificar los elementos, las relaciones y los principios de organización de una situación.
Síntesis	Ser capaz de producir una obra personal después de haber trazado un plan de acción.
Evaluación	Ser capaz de emitir un juicio crítico basado en criterios internos y externos.

Los objetivos perseguidos en la asignatura Derecho Financiero y Tributario II requieren un nivel de competencia de grado 1, 2 y 3. Incluso nos hemos atrevido con la iniciación en un nivel de competencia de grado 6, aunque siendo conscientes de nuestras propias limitaciones. Para conseguir un objetivo con un nivel de competencia de *conocimiento (nivel 1)*, el alumno deberá memorizar datos, definiciones, listas de características, pasos a seguir para liquidar un impuesto... La solución a la pregunta suele ser única. Para conseguir este nivel, el estudiante debe estudiar memorizando y las clases magistrales, los apuntes, libros, videos etc. serán buenas herramientas para conseguir la información que el estudiante debe memorizar. Para alcanzar un objetivo de *nivel 2 (comprensión)*, el estudiante debe ser capaz de seguir un procedimiento, más o menos sistemático, para obtener un resultado a partir de unos datos concretos, de una información dada. Para conseguir dicho nivel deberá previamente haber conseguido el nivel 1: definir, listar, explicar el procedimiento a usar. Conseguir un objetivo de nivel 2 consiste en aplicar el procedimiento a unos datos /información concreta, que sólo se da en el enunciado del ejercicio/problema usado para evaluar el objetivo. La resolución de ejercicios en casa, las clases de problemas y las clases guiadas suelen ser buenos métodos para adquirir estos objetivos. Para conseguir un objetivo de *nivel 3 (aplicación)* el estudiante debe tener capacidades de más alto nivel que saber de memoria o seguir un procedimiento sistemático. Debe tomar decisiones, generar ideas nuevas, analizar si la idea sirve para resolver el problema y si no sirve, detectar por qué y generar otra idea válida, etc. El ejercicio/problema, puede tener múltiples soluciones correctas y para conseguir una de ellas el estudiante no ha podido aplicar simplemente la memoria ni un procedimiento más o menos sistemático: ha tenido que generar alguna idea nueva, algún procedimiento nuevo, tomar decisiones, analizar si la solución es correcta... En este caso, las prácticas abiertas, el estudio de casos reales, el aprendizaje basado en problemas etc., suelen ser buenos métodos docentes para conseguir objetivos de nivel 3. El trabajo en grupo ayuda a conseguir objetivos de este nivel ya que, por ejemplo, usando técnicas de *brainstorming,* se pueden generar ideas válidas para resolver problemas/casos de este nivel. También la discusión y confrontación de las ideas en el seno del grupo pueden ayudar a conseguir mejores soluciones. (ideas extraídas del seminario "Como adaptar una asignatura al EEES", impartida por NAVARRO GUERRERO, J. J. y VALERO GARCÍA, M., Servei de Formació Permanent de la Universitat de València, Valencia 2009). Por último, para iniciarse en un objetivo de nivel alto como el *nivel de evaluación*, el alumno debe estar capacitado para dar un juicio de valor (en función de criterios externos o de criterios propios) de la solución a un problema dado. Estamos ya en el máximo nivel de competencia, que requiere madurez y conocimientos amplios del sistema impositivo español. Aunque esta competencia se desarrolla esencialmente a través de la practica profesional a lo largo de años, pretendemos que el alumno se inicie en este nivel: Para ello, se realizarán trabajos de opinión y debate en clase sobre determinados temas, como por ejemplo, las medidas tributarias adaptadas para superar la crisis económica y su eficacia o debates sobre temas tributarios extraídos de artículos de prensa, o la planificación fiscal en un supuesto de hecho de creación de un negocio...

1. El alumno debe ser capaz de definir los elementos esenciales de cada tributo y utilizarlos, junto con la terminología y vocabulario financiero, en el contexto adecuado. Esta competencia requiere de un nivel de *conocimiento y comprensión*.

2. El alumno deberá ser capaz de liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el IVA, IRPF y TPO y AJD[9], utilizando los instrumentos de liquidación facilitados por la AEAT (declaraciones, autoliquidaciones...). El nivel de competencia exigido será de *comprensión*.

3. El alumno deberá ser capaz de contrastar casos reales de la práctica profesional, extrayendo las implicaciones que el supuesto tiene en el ámbito del Derecho Financiero. Deberá detectar en un supuesto práctico los hechos imponibles concretos de cada tributo o hechos que provocan el nacimiento de la obligación de tributar, y determinar con base en dichos hechos la correcta tributación. Asimismo, deberá ser capaz de planificar la tributación más ventajosa en un supuesto de hecho planteado. El nivel de competencia será de *aplicación*.

4. El alumno deberá ser capaz de manejar con destreza la normativa reguladora y las fuentes de los distintos tributos y encontrar el/los artículos aplicables al caso concreto. Deberá también interpretar la norma jurídica basándose en resoluciones, sentencias, contestaciones de la DGT... El nivel de competencia exigido será de *comprensión*.

5. El alumno deberá ser capaz de dar un juicio de valor en relación con la utilización del tributo como medida política, valorar la implementación de las medidas fiscales adaptadas por el Estado, tener un juicio crítico sobre nuestro sistema tributario. Deberá iniciarse en un nivel de competencia de *evaluación*, ya que esta competencia se desarrollará esencialmente una vez finalizado el curso, a través de la práctica profesional o en el ámbito académico (doctorado)

Asimismo, junto con estos objetivos propios de la asignatura que impartimos, se propone que el alumno debe lograr otro tipo de competencias específicas propias del grado de Derecho, que están dirigidas a la adquisición por el estudiante de una formación general orientada a la preparación para el ejercicio de actividades de carácter profesional. Entre ellas, destacamos dos que han sido tratadas bajo nuestra tutela como son la capacidad de liderar y motivar a grupos de trabajo y la capacidad de resolver situaciones conflictivas, desarrollando especialmente la capacidad de negociación y adaptación al contexto laboral (competencia sistémica núm. 17 y competencia instrumental núm. 6 del Formulario de Verificación de Derecho de la Universitat de València-Memoria VERIFICA).

3. SISTEMA DE EVALUACIÓN DE LOS OBJETIVOS EN LOS NIVELES DE COMPETENCIA EXIGIDOS

Una vez fijados los objetivos que pretendemos alcanzar durante el curso académico, hemos configurado las actividades que vamos a realizar y que nos conducirán a la consecución de dichos objetivos. Para evaluar si el alumno ha alcanzado el nivel de competencias exigido en la asignatura "Derecho Financiero y Tributario II", se han elaborado una serie de actividades a las que se le han atribuido el valor, sobre la nota final máxima de 10 puntos, que describimos a continuación:

1. *Prueba teórico practica 1.er semestre: 35 por 100 de la nota final (3,5 puntos)*

Asistencia a clase e intervenciones	10%
Examen escrito teórico-práctico	80%
Prueba tipo test Corporaciones Locales	10%
Total	100%

2. *Prueba teórico practica 2.º semestre: 35 por 100 de la nota final (3,5 puntos)*

Asistencia a clase e intervenciones	10%
Examen escrito teórico práctico	80%
Total	100%

[9] Como podrá observarse, no se incluye un impuesto principal de nuestro sistema como es el Impuesto sobre Sociedades. La causa es que se imparte en un bloque diferente en el cuarto curso de la doble licenciatura ADE-Derecho. En nuestra asignatura nos limitamos a realizar un recordatorio de las cuestiones principales y las novedades del ejercicio, pero no se liquida el impuesto.

3. *Casos prácticos: 10 por 100 de la nota final (1 punto)*

Caso Práctico General ISYD	14,29%
Caso práctico general IVA	14,29%
Caso práctico general TPO Y AJD	14,29%
Práctica 1 IRPF	14,29%
Práctica 2 IRPF	14,29%
Práctica 3 IRPF	14,29%
Práctica 4 IRPF	14,26%
Total	100,00%

4. *Caso práctico de grupo: 10 por 100 de la nota final (1 punto)*

Caso practico grupo	100,00%

5. *Resultado de aprendizaje: 10 por 100 de la nota final (1 punto)*

Asistencia Seminario salidas profesionales	16,67%
Conferencia Gestión IRPF	16,67%
Conferencia Impuesto sobre Sociedades	16,67%
Resumen conferencia AEAT sobre el IVA	16,67%
Resumen Conferencia Compatibilidad/Incompatibilidad TP IVA	16,67%
Tutoría e Informe sobre Competencia “resolución de conflictos”	16,65%

Las pruebas teórico prácticas del 1.er y 2.º semestre sirven para evaluar las competencias de nivel de conocimiento y comprensión. A través de estas pruebas se evaluará que efectivamente el alumno maneja correctamente la terminología y el vocabulario financiero, conoce los elementos esenciales de los tributos, sabe buscar y aplicar la normativa tributaria correctamente, y a través de los manuales y de los apoyos audiovisuales utilizados en clase es capaz de entender el sistema impositivo español. La prueba tipo test de Corporaciones Locales permitirá determinar el nivel de conocimiento del sistema impositivo local español del alumno. La asistencia, intervenciones y actitud adoptada en clase también puntúan en la nota final[10]. En concreto representa un 10 por 100 del 35 por 100 del apartado 1 y 2. Para alcanzar la puntuación máxima, el alumno deberá haber asistido a un mínimo del 80 por 100 de clases.

Los casos prácticos permitirán evaluar las competencias de nivel de comprensión y aplicación. Las liquidaciones de los impuestos realizadas en los casos prácticos, así como las discusiones y debates propiciadas durante las clases nos permitirán determinar el grado de comprensión de la materia del alumno y el nivel de destreza en el manejo de las fuentes. Se trata de ejercicios realizados exclusivamente por el alumno, con la supervisión y dirección del debate por el profesor. Cada caso práctico representa un 14,29 por 100 del 10 por 100 de la nota total.

Para evaluar las competencias de nivel de aplicación realizaremos un caso Práctico General de Grupo: esta actividad consiste en plantear al alumno una operación extraída de la vida real (por ejemplo, la creación de la empresa, la sucesión de una empresa familiar...), en el que el alumno deberá extraer los hechos imponibles existentes, detectar la correcta tributación y planificar el pago de impuesto, teniendo en cuenta la situación de tesorería de la empresa y su financiación. El nivel de competencia exigido en este trabajo es el más alto del curso y se realizará por equipos, lo que permitirá evaluar la capacidad de liderar y motivar al equipo y la capacidad para resolver conflictos que surgen en el seno del equipo, dos de las competencias tuteladas bajo esta asignatura. Así mismo, el profesor puede detectar la profundidad en la comprensión del impuesto, la capacidad de relacionar el sistema tributario y el grado de conocimiento de los temas conflictivos. Para la evaluación de este trabajo de manera

[10] Se valora la participación activa, así como cualquier aportación que pueda realizar el alumno relacionada con la materia tributaria en la vida real. A modo de ejemplo, se cuelgan en el aula virtual noticias de prensa de interés tributario y económico que pueden ser objeto de comentario o debate en el aula, políticas fiscales de interés llevadas a cabo por el ejecutivo o Comunidad Autónoma, cambios legislativos que pueden afectar al ámbito profesional o particular del contribuyente, análisis de conferencias impartidas por organismos ajenos a la Universidad a las que el alumno pudiera asistir... Estos temas son tratados en foros abiertos en el aula virtual, donde el alumno puede dejar su opinión personal y generar debate. Se trata de desarrollar la competencia a más alto nivel de evaluación, ya que los alumnos deben ser capaces de emitir un juicio crítico, basado en criterios internos y externos.

objetiva, utilizaremos una rúbrica diseñada al efecto. Se trata de una guía de puntuación usada en la evaluación del desempeño de los estudiantes, que describen las características específicas de un proyecto o tarea en varios niveles de rendimiento, con el fin de clarificar lo que se espera del trabajo del alumno, de valorar su ejecución y de facilitar la proporción de *feedback* (ANDRADE, 2005; MERTLER, 2001). Esta rúbrica nos resulta útil para clarificar los objetivos perseguidos con la realización del Caso Practico y evaluar el rendimiento del estudiante con objetividad y consistencia. La rúbrica utilizada la adjuntamos como anexo en el presente trabajo.

Por último, un 10 por 100 de la nota final lo representa el capítulo que denominamos "Resultado de aprendizaje", que consiste en una serie de conferencias impartidas por profesionales de la materia, generalmente personal externo a la facultad, que pretenden aportar al alumno algún tipo de conocimiento más especializado de la materia o trasladarle una experiencia personal o profesional que le sea de utilidad en su vida laboral[11]. Con este tipo de actividades pretendemos aportar un valor añadido al aprendizaje del alumno, de manera que pueda formar una opinión y criterio propio de la materia. Para evaluar estas actividades se ha requerido al alumno para que aporte resúmenes de las conferencias y opiniones personales de los temas tratados y se han puntuado positivamente las intervenciones realizadas durante las sesiones.

4. UTILIZACIÓN DE LAS *TIC'S* EN LA EVALUACIÓN DE LAS ACTIVIDADES

Las diversas actividades que se realizan a partir de la metodología instruccional propuesta requieren recursos tecnológicos que permitan, por un lado, optimizar las posibilidades de dichas actividades y, por otro, lograr los objetivos y fines pretendidos. La utilización de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) ha resultado ser fundamental en un sistema de evaluación continua, en la que el alumno debe conocer en todo momento la puntuación conseguida.

En este sentido, el "aula virtual"[12] ofrece al profesor la posibilidad de generar pruebas de evaluación, crear un *forum* de discusión, notificar al alumno por correo electrónico, dar a conocer la programación docente... Sin embargo, el aula virtual también ha resultado ser un instrumento fundamental en la evaluación continua. A través de la página de "actividades", el profesor puede realizar su planificación de las tareas, fijando fechas de entrega, contenido de la práctica, modo de evaluación..., dejando a disposición de los alumnos el material necesario para la elaboración de las actividades. Los alumnos pueden "colgar" sus entregas, evitando de este modo la incomodidad que supone la recogida del papel por parte del profesor, que lo acumula. Supone también un control preciso del grado de cumplimiento de los tiempos de entrega, y facilita la corrección al profesor, permitiendo un sistema de autoevaluación adjuntando las soluciones de los casos. Para la realización de las tareas de evaluación, el profesor únicamente necesita de una conexión a *Internet*.

Asimismo, a través del "aula virtual" se permite que tanto el alumno como el profesor conozcan durante el curso la puntuación alcanzada en ese momento y apreciar el rendimiento del alumno. Esta posibilidad supone un importante estímulo para el alumno que ve como todos sus esfuerzos se van reconociendo y lo que dista para alcanza la nota que pretende conseguir, constituyendo, asimismo una importante retroalimentación del proceso educativo, pudiendo el profesor introducir de forma inmediata las modificaciones necesarias para optimizar el proceso y mejorar los resultados obtenidos.

Es el propio sistema del aula virtual el que genera automáticamente las notas de los alumnos, realizando los prorrateos fijados previamente por el profesor con base en el peso relativo de la actividad y gene-

[11] En concreto, durante el curso 2009/10, la conferencia sobre gestión del IRPF, la de las novedades del Impuesto sobre Sociedades, la conferencia sobre el fraude "Carrusel" del IVA y la de coordinación del IVA y TPO por parte de las administraciones autonómicas y estatales, fueron impartidas por miembros de la AEAT. El seminario sobre salidas profesionales en el ámbito privado se impartió por profesionales de multinacionales, Banca y Consultoría, con el objeto de que el alumno, que ya cursa un avanzado curso dentro de la carrera, conozca cuales son las salidas propias del grado y la manera de abordar las entrevistas previas al primer empleo. Una Consultora profesionalizada en la búsqueda de empleo (*headhunter*) impartió la conferencia dedicada a la "Resolución de conflictos".

[12] En la Universitat de València, el Aula Virtual es la implantación que ha hecho el Servicio de Informática de la plataforma de código abierto *LRN* (*Learn, Research, Network*), que ofrece espacios de grupo virtuales a profesores y alumnos como soporte a los grupos de docencia presencial.

rando un informe que reporta las notas de los estudiantes, que pueden ser ordenadas por nombre del estudiante, por total de notas o por el tipo de tarea, incluso ver cuales son los detalles del tipo de tarea[13]. Sin embargo, queremos alertar del riesgo que supone que el alumno conozca en cualquier momento su estado de notas, ya que una vez superado el aprobado, el alumno puede optar por no aprender más y no completar su proceso de aprendizaje. Es por ello que hay que establecer al inicio del curso, preferiblemente en la guía docente, unos requisitos mínimos que garanticen el esfuerzo constante del discente hasta el final y que nos permitan verificar que la obtención del aprobado en un momento determinado conlleva haber conseguido los objetivos y el nivel de competencias mínimos exigido por el profesor.

[13] En el apartado “recursos” del aula virtual, también puede ser “colgado” el material didáctico, apuntes, guía docente, material audiovisual utilizado en las clases, planificación del semestre, noticias de prensa, bibliografía recomendada por el profesor... Asimismo, el apartado “Administración” permiten administrar noticias, modificar tareas, generar informes de evaluación, administrar fichas de los alumnos...

ANEXO. RÚBRICA DE EVALUACIÓN DEL CASO PRÁCTICO DE GRUPO

TRIBUTACIÓN DE LA CREACIÓN DE NEGOCIO
ADE-DERECHO 5.º CURSO

Nombre de los alumnos: .....

Nombre del PROYECTO: .....

CATEGORY	4	3	2	1	Puntos
Entendiendo el Tema	El equipo claramente ha entendido el tema en profundidad y presenta su información enérgica y convincentemente.	El equipo claramente entendió el tema en profundidad y presentó su información con facilidad.	El equipo parece entender los puntos principales del tema y los presenta con facilidad.	El equipo no demuestra un adecuado entendimiento del tema.	
Rebatir	Todos los contra-argumentos fueron precisos, relevantes y fuertes.	La mayoría de los contra-argumentos fueron precisos, relevantes y fuertes.	La mayoría de los contra-argumentos fueron precisos y relevantes, pero algunos fueron débiles.	Los contra-argumentos no fueron precisos y/o relevantes.	
Uso de Hechos/Estadísticas (variedad de supuestos analizados y originalidad)	Cada punto principal estuvo bien apoyado con varios hechos relevantes, estadísticas y/o ejemplos originales.	Cada punto principal estuvo adecuadamente apoyado con hechos relevantes, estadísticas y/o ejemplos originales	Cada punto principal estuvo adecuadamente apoyado con hechos, estadísticas y/o ejemplos originales, pero la relevancia de algunos fue dudosa.	Ningún punto principal fue apoyado. Se trata de un recorte de libros e *Internet*	
Estilo de Presentación	El equipo consistentemente usa gestos, contacto visual, tono de voz y un nivel de entusiasmo en una forma que mantuvo la atención de la audiencia. Se ajusta al tiempo establecido.	El equipo por lo general usa gestos, contacto visual, tono de voz y un nivel de entusiasmo en una forma que mantuvo la atención de la audiencia. Se ajusta al tiempo establecido.	El equipo algunas veces usa gestos, contacto visual, tono de voz y un nivel de entusiasmo en una forma que mantuvo la atención de la audiencia. Se ajusta o no al tiempo establecido.	El equipo tiene un estilo de presentación que no mantuvo la atención de la audiencia o puede que no se haya ajustado al tiempo establecido.	
Organización	Todos los argumentos fueron vinculados a una idea principal (la creación de un negocio) y fueron organizados de manera lógica.	La mayoría de los argumentos fueron claramente vinculados a una idea principal y fueron organizados de manera lógica.	Todos los argumentos fueron claramente vinculados a una idea principal, pero la organización no fue, algunas veces, ni clara ni lógica.	Los argumentos no fueron claramente vinculados a una idea principal.	
Utilización de conceptos teórico-prácticos (doble puntuación)	El equipo aplica correctamente los conceptos teóricos a la situación de hecho inventada, detectando todas las obligaciones legales que se desprenden de los hechos.	El equipo aplica los conceptos teóricos a la situación de hecho inventada, detectando algunas de las obligaciones legales que se desprenden de los hechos.	El equipo conoce los conceptos teóricos pero no los aplica a la situación de hecho inventada. No obstante, detecta algunas de las obligaciones legales que se desprenden de los hechos.	El equipo no conoce los conceptos teóricos ya que ha realizado una corta-pega por lo que no puede aplicarlos a la situación de hecho inventada.	
Total					

28 puntos=Nota 10; 14 puntos=Nota 5; 0 puntos=Nota 0. Nota final=Prorrateo.

La asignatura Derecho Financiero II en el Espacio Europeo de Educación Superior: una experiencia a través del Plan Piloto Universidad de Málaga

YOLANDA GARCÍA CALVENTE
MARÍA BERTRÁN GIRÓN
(Universidad de Málaga)

La implantación del Espacio Europeo de Educación Superior (EEES) es una realidad que convive ya con nuestra docencia, si bien en la mayoría de los casos no ha sido efectuada aún al ser nuestra asignatura una de las materias contenidas en los últimos años de los títulos de Grado. Las Universidades Españolas, entre ellas la de Málaga, a través de su facultad ha intentado potenciar su aplicación con antelación de tal forma que pudiéramos en cierto modo anticiparnos a su problemática y/o ventajas de aplicación. Por ello la Facultad de Derecho de Málaga estableció lo que se llamó el plan piloto de adaptación al EEES.

Con esta idea "piloto" nos sumamos a la experiencia y a la vez al reto que supone esta implantación y asumimos la docencia de uno de estos grupos para así poder evaluar el verdadero alcance de la reforma en la que ya nos encontramos inmersos. En esta comunicación pretendemos presentar de una manera sencilla y breve nuestra experiencia en el curso 2009-2010 en la docencia de la asignatura Derecho Financiero II con el objeto de poder así poner en común nuestras inquietudes, dificultades y valoraciones sobre una reforma inminente en nuestro sistema de enseñanza.

Para ello estructuraremos esta comunicación en los siguientes apartados: Introducción de la asignatura y motivación del alumno; Recursos utilizados para la impartición de la docencia teórica; Metodología: la importancia de la elaboración y realización de supuestos prácticos en nuestra materia; Actividades complementarias; Autorización y evaluación de la docencia; y Conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN DE LA ASIGNATURA Y MOTIVACIÓN DEL ALUMNO

El Espacio Europeo de Educación Superior pretende un perfeccionamiento de nuestros sistemas universitarios que acerque a los estudiantes al mundo laboral, a la vez que consiga la unificación de los diferentes espacios de educación en la Unión Europea.

El mismo se divide en dos ciclos, un grado de orientación generalista y un posgrado de orientación especializada, a los que en su caso se une el doctorado. Hay que destacar que el principio que articulará este sistema será la adquisición de habilidades, frente a la adquisición de conocimientos, por lo que estos grados y posgrados estarán fuertemente dirigidos a dar respuesta a las necesidades laborales que existan en la sociedad.

Hasta el momento en las distintas Universidades Españolas se están llevando a cabo los conocidos "planes piloto" en las distintas carreras universitarias en relación con asignaturas integrantes de los grados. Estos planes buscan poner en práctica "pequeñas pruebas", si se nos permite la expresión, de lo que deberá aplicarse en los próximos años. Hay que tener en cuenta que nuestras asignaturas suelen aparecer en los últimos años de la carrera universitaria por lo que tenemos más plazo en el mencionado "periodo de pruebas".

Con este objetivo se oferta esta posibilidad al alumnado que se acoge a ella asumiendo los compromisos que ello implica y desde la más absoluta libertad. De hecho en nuestra Facultad se les exigen unos determinados requisitos como son: el matricularse de todas las asignaturas del mismo grupo, punto fundamental para que pueda existir la necesaria coordinación que exige el EEES, y además tener apro-

badas todas las asignaturas del curso anterior. Unido a ello la concesión de incorporación en el grupo se rige por expediente académico, de tal forma que siendo la demanda, bastante elevada (unos 100 alumnos por curso), sólo son admitidos los que tiene el mejor expediente hasta el número de 50.

La libre elección y el filtro del expediente provocan lógicamente que las valoraciones que puedan realizarse sobre la docencia, así como, principalmente la respuesta del alumnado no puedan trasladarse en su totalidad a la realidad a la que nos vamos a enfrentar en años venideros ya que si entendemos que la motivación siempre es y ha sido un pilar fundamental en el buen discurrir de la docencia universitaria, en el EEES lo es aún más. Ello no sólo por el diseño que se aplica sino también por los medios de los que se disponen y los obstáculos que para su verdadera implantación que se encuentran.

Como hemos manifestado, creemos que la motivación representa un papel fundamental en este entorno y estamos convencidas de la necesidad de utilizarla para provocar en el alumno el interés por nuestra asignatura que, en ocasiones, *a priori*, al alumno le puede resultar alejada (ello suele ocurrir más por la denominación que tiene que por el contenido en sí). En esta línea, en la primera clase se les explica, utilizando noticias aparecidas en prensa en los últimos días que hayan tenido relevancia, la trascendencia de la materia. Se trata de que vean que la asignatura que van a estudiar no se limita a la exposición de contenidos teóricos sino que éstos tienen gran trascendencia para el conjunto de la sociedad, además de para la situación particular de cada uno. De esta forma buscamos desde el inicio la implicación del alumno y el acercamiento a la materia que se va a trabajar. Por ello, intentamos mantener la misma a través de distintas actividades o debates en clase que realizamos cuando aparecen noticias directamente relacionadas con nuestro objeto de estudio. Léase nuevas medidas para la vivienda, subida de tipos impositivos, eliminación de deducción por nacimientos de hijos, etc. Incluso en las prácticas buscamos supuestos que en la medida de lo posible puedan afectarles de forma directa o indirecta. Este tipo de motivación resulta fundamental para intentar lograr una buena predisposición del alumnado para con nuestra materia.

2. RECURSOS UTILIZADOS PARA LA IMPARTICIÓN DE LA DOCENCIA TEÓRICA

Si hemos comentado la absoluta necesidad de que exista motivación por parte del alumno no es menos cierto que se convierte en fundamental la existencia de recursos electrónicos que permiten fomentar y ayudar a la docencia presencial del profesor.

Sin que estemos en absoluto de acuerdo con las voces que condenan las lecciones magistrales y entienden que la docencia tradicional debe ceder absolutamente el paso a las nuevas tecnologías, sí somos conscientes de la gran utilidad que nos aportan en nuestra docencia diaria, y de su carácter imprescindible.

La Universidad de Málaga a través del Servicio Central de Informática ofrece numerosos recursos de gran utilidad en nuestra labor docente; Nos referimos principalmente a la Plataforma Virtual que nos permite estar en contacto con los alumnos en tiempo real, colgar informaciones, noticias de prensa, ejercicios o diapositivas explicadas en clase sin necesidad de utilizar intermediarios así como gestionar nuestra propia bases de datos del alumnado.

Unido a ello y ya particularmente la Facultad de Derecho dispone de las infraestructuras necesarias que exige el EEES: 15 aulas de docencia, dotadas de cañón videoproyector. Además, la Facultad cuenta con cinco retroproyectores de transparencias 3M, un proyector de diapositivas, una televisión, un video aunque su uso es cada vez menos frecuente. Y teniendo en cuenta que las nuevas tecnologías, imponen el uso de la informática sobre todo para presentaciones de *power point* dispone de seis ordenadores portátiles configurados para *Wifi* y 12 juegos de cables *VGA* con mandos a distancia del videoproyector. Unido a ello y para el apoyo de los exámenes orales, el profesorado dispone un sistema de grabación de audio en cintas *DAT* y de un micrófono amplificador portátil, así como dispositivos de grabación en formato *MP3*.

Además cuenta con ocho seminarios, un Aula Judicial, un Aula Magna y un Aula de Grados. Igualmente dispone de su respectiva Aula de Informática, un Aula Multimedia, así como la denominada Aula Aranzadi, dotada con ordenadores para la búsqueda y consulta de textos legales. Todas ellas permite al profesorado realizar diversas actividades complementarias como pueden ser el manejo de doctrina y jurisprudencia en el Aula Aranzadi, el acceso a determinados programas de la Agencia

Tributaria en el aula de informática o incluso auténticas simulaciones de juicios en el Aula judicial. Respecto a esta última precisar que es uno de los espacios más característicos de nuestra Facultad. Es la única que existe en las Universidades españolas y se creó por Acuerdo de la Universidad de Málaga, Tribunal Superior de Justicia de Andalucía y el Consejo General del Poder Judicial. Lo que la caracteriza es que no se trata de una simple Sala de Justicia para realizar simulaciones de juicios, sino que es una Sala legalmente habilitada para la celebración de juicios reales en nuestra Facultad. Tiene una capacidad para 80 alumnos.

Junto con estas infraestructuras se pone a disposición de alumnado determinadas bases jurídicas a las que está suscrita la Biblioteca de la Facultad y que son de libre acceso para el alumnado tales como; *Vlex Global*; *Westlaw*; *Tirant on line*; *Tirant on line Asesores*; *Ley Actualidad*; *Iustel*; *Hein on Line*; *LexisNexis Professional*; *El Derecho,* y *Colex* Data. Además de los fondos de que dispone tanto en libros como revistas.

Todos estos medios posibilitan que puedan introducirse nuevas técnicas de docencia así como el fomento del trabajo personal del alumno que sólo es exigible, desde nuestro punto de vista, cuando se le ponen a su alcance los medios necesarios para llevarlo a cabo.

3. METODOLOGÍA: LA IMPORTANCIA DE LA ELABORACIÓN Y REALIZACIÓN DE SUPUESTOS PRÁCTICOS EN NUESTRA MATERIA

El diseño de la metodología necesaria para los alumnos del Grupo Piloto de la asignatura Derecho Financiero II, en el curso 2009-2010, ha sido objeto de amplia reflexión. Para ello debíamos partir de los objetivos marcados en la correspondiente guía docente entre los que destacamos:

— Inculcar al alumno los conceptos básicos del sistema tributario.

— Transmitir al alumno un conocimiento claro de la estructura y funcionamiento de nuestro sistema tributario desde sus inicios hasta el momento actual.

— Enseñar a identificar, formular y resolver problemas de fiscalidad prácticos en un entorno multidisciplinar.

— Hacer comprender al alumno la relevancia del elemento fiscal en la toma de decisiones personales y empresariales así como comprender la incidencia de la política fiscal en el modo de ser del entorno social.

La consecución de los mismos nos hizo estructurar las clases en una combinación entre la tradicional lección magistral, siempre necesaria, y la aplicación práctica a supuestos elaborados en relación con la temática explicada o preparada por el alumno en horas de estudio personal. En efecto, a través de un cronograma se organiza las materias que van a ser impartidas cada semana del curso, se les entrega a los alumnos y se les piden que realicen la lectura de la lección correspondiente antes de su explicación teórica en la correspondiente clase. De esta forma, el profesor puede centrase en aquellos aspectos que presenten mayor problemática o dificultad a la hora de su aplicación práctica para luego reforzar los conocimientos adquiridos a través del planteamiento del supuesto correspondiente. Prácticas que debían ir elaborando ellos solos y que luego fueron objeto de corrección presencial.

Los supuestos se redactaron siempre tras las clases teóricas y tras la comprobación sobre el nivel de comprensión y dificultad de los alumnos respecto de cada uno de ellos, con el fin de incidir en aquellas cuestiones más complejas para ellos. Convirtiendo de esta manera el aprendizaje en una cuestión de mezcla del trabajo personal del alumno, preparado a través del estudio del tema correspondiente en el Manual recomendado para el seguimiento de las clases, y del aprendizaje basado en problemas.

4. ACTIVIDADES COMPLEMENTARIAS

En el entendimiento de que el EEES exige un paso más en la innovación docente consideramos absolutamente fundamental la realización de diversas actividades complementarias que permitieran al alumno completar su formación a través de diversas propuestas de trabajo.

Por una lado, buscando fomentar su espíritu critico así como participación sobre determinados temas planteados en clase se realizaba una actividad que podríamos denominar "el debate *on-line*". Para ello se abría una cuestión concreta en el foro de la Plataforma que les permitiera opinar en función a su criterio y conocimiento y se ponía un plazo para ello. Durante ese tiempo (un par de días, por ejemplo) el profesor va interviniendo y planteando variantes a la cuestión inicialmente formulada provocando que las intervenciones sean dinámicas y lo menos repetitivas posibles; De hecho de alguna manera ejerce como juez e incita a que al menos haya una intervención por alumno y a aquél que no para de intervenir le intenta persuadir para que cese en su actividad y deje a sus compañeros expresar sus opiniones. Esta actividad suele motivar y gustar a los alumnos aunque exige que el Profesor esté conectado el mayor tiempo posible así como, hemos de reconocerlo, puede en ocasiones resultar repetitiva. En efecto, como la evaluación de la misma se hace en función de que se intervenga expresando una opinión, hay alumnos que no hacen sino repetir lo dicho buscando que se le tenga por realizada la actividad si bien no aportan nada. Por ello es necesario que se elija un tema lo suficientemente amplio que permita ir añadiendo diversas variables que eviten demasiadas repeticiones.

Por otro lado se planteó otra actividad que podríamos denominar "La literatura y el Derecho Financiero II". En efecto, el diálogo entre Derecho y Literatura es objeto de atención desde hace tiempo principalmente por parte de la Filosofía del Derecho. Y en la Facultad de Derecho de la Universidad de Málaga constituye una línea de investigación importante a la que dedican sus esfuerzos diversos investigadores, encabezados por el profesor JOSÉ CALVO, coordinador de la obra *Implicación Derecho Literatura: contribuciones a una Teoría literaria del Derecho* además de otros trabajos sobre el tema.

Aunque en principio pudiera parecer que el Derecho Financiero se encuentra alejado de cualquier relación con la Literatura, lo cierto es que cualquier narración permite trabajar con los alumnos de Derecho Financiero II de una forma distinta con resultados muy gratificantes. Así, el curso pasado se eligieron cinco obras literarias de distintos géneros de entre las que los alumnos debían elegir una para posteriormente leerla. El trabajó que se les encomendó consistió en analizarla desde un punto de vista tributario: es decir, debían buscar los distintos hechos imponibles que se iban sucediendo a lo largo de la trama, y aconsejar además a los distintos personales sobre las consecuencias tributarias de sus actividades y decisiones.

En un primer momento los alumnos mostraban cierto desconcierto ante el trabajo, que desapareció tras el trabajo conjunto en clase con un pequeño texto de LORENZO SILVA titulado "El precio de su recuerdo", publicado en la "Zona Desdinerizada" de su página *web* (*http://www.lorenzo-silva.com/index_espanol.htm*). Dicho texto sirvió como ejemplo de la tarea a realizar, momento a partir del cual los alumnos comenzaron a comprender y a motivarse con el trabajo propuesto.

Las obras elegidas para llevar a cabo esta actividad fueron las siguientes:

— *La soledad de los números primos*. PAOLO GIORDANO.

— *La flaqueza del bolchevique*. LORENZO SILVA.

— *El ángel más tonto del mundo*. CHRISTOPHER MOORE.

— *Aurora Boreal*. ÄSSA LARSSON.

Algunos alumnos propusieron trabajar con otros libros, lo que se les permitió.

Los resultados de la actividad fueron, como hemos avanzado, muy interesantes. Los alumnos comentaban a su finalización que durante y tras su realización habían comenzado a ser conscientes de la trascendencia del Derecho Tributario y que habían conseguido saber aplicar el sistema tributario y plantearse además que son muchas las consecuencias tributarias de nuestros actos y decisiones.

5. TUTORIZACIÓN Y EVALUACIÓN

El proceso de acción de tutorial será paralelo al desarrollo de la materia, adquiriendo una mayor importancia en la resolución de los supuestos y corrección de los mismos. Esta tutorización tendrá tres objetivos diferenciados y complementarios:

a. La formación integral del estudiante, no sólo como futuro profesional, sino también como persona integrada en una sociedad de derechos y deberes.

b. El fomento del trabajo autónomo del estudiante que le permitirá seguir aprendiendo y evolucionando.

c. Atención individualizada a las necesidades concretas de cada estudiante con la intención de mejorar el desarrollo de todas sus potencialidades, fundamentalmente, en los ámbitos académico y profesional.

Para el desarrollo de este plan de tutorías se establecen dos vías: Una la clásica atención al alumno en un determinado horario en el despacho correspondiente, y la otra, telemática a través de correo electrónico. Ahora bien para llevar a cabo este plan de acción tutorial no es absolutamente necesario el inicio por parte del alumno, que en algunos casos así lo hace, sino que el propio profesor lo utiliza como medio de corrección de las prácticas presentadas de tal forma que establece el contacto con prácticamente todos los alumnos matriculados. Ello, le sirve además, para valorar el interés de los alumnos, sobre todo de aquellos que antes de la entrega de unas prácticas, con posterioridad a la resolución en clase de las mismas o de cara al examen muestran su estudio y trabajo en la materia.

Lógicamente, no es un sistema exento de problemas, y, nos encontraremos con uno de los escollos que pondremos de manifiesto al finalizar nuestra comunicación: el número cuantioso de alumnos que a veces, desborda al profesor, en su intento de cumplir con toda la metodología propuesta.

Por su parte, para evaluar los conocimientos y competencias adquiridos por los alumnos a lo largo del curso se entendió necesario llevar a cabo una evaluación continua centrada en los casos prácticos realizados durante el año, que eran recogidos y corregidos de forma personalizada con una periodicidad mensual y sin previo aviso, con tres controles parciales en los que además de una práctica el alumno debía dar respuesta a una pregunta teórica no memorística. Estos últimos se realizaron en los días previamente fijados. Finalmente, los alumnos aprobados podían optar a subir nota presentándose a una prueba que consistía en plantear a un grupo de alumnos (escogidos de entre los que decidieron aumentar su nota) un tema de debate para que intervinieran delante de la profesora. El debate tenía una duración de una hora por cada cinco alumnos. Dicha prueba permite controlar a la perfección el nivel adquirido por el alumno durante el curso, así como su madurez, además de servir para que los propios alumnos fueran conscientes del por qué de cada nota.

6. CONCLUSIONES

En primer lugar queremos recoger en este trabajo algunas de las conclusiones vertidas en la *II Jornadas Interuniversitarias de Andalucía*[1]: "El estudiante en la construcción del Espacio Europeo de Educación Superior", con las que coincidimos y a partir de la cuales añadimos nuestras propias valoraciones. Así, entre las ventajas de la experiencia estamos de acuerdo en destacar:

— Clases teórico-prácticos y seminarios con grupos reducidos de trabajo.

— Horarios con beneficio para los estudiantes.

— Los temas preparados por los estudiantes produce mayor aprendizaje.

— Mayor participación de los estudiantes en los Centros.

— Mejora en la metodología usada: utilización de soporte informático.

— Tutorías de orientación.

— Tutorías virtuales para el apoyo a la docencia.

— Posibilidad de trabajar en cualquier país europeo, sin necesidad de tener que convalidar el Título.

— El sistema de evaluación continuada, el incremento en la asistencia a clase y los esfuerzos realizados por parte tanto de los estudiantes como del profesorado, puede llevar al aumento del por-

[1] *http://www.uma.es/eees/index.php?option=com_content&task=blogcategory&id=28&Itemid=47.*

centaje de estudiantes que superan las asignaturas, así como a la disminución de la tasa de abandono. Hemos de tener en cuenta que en nuestra experiencia concreta partimos de un alumnado en cierto modo "irreal" en la medida que eligen el sistema y también son seleccionados por expediente académico.

Por su parte entre los inconvenientes coincidamos en destacar:

— El excesivo número de alumnos en las clases teóricas. En efecto, a pesar de que nuestra experiencia se realiza con grupos de 50 aún siguen siendo bastante amplios si pretendemos realizar evaluación continua u organizar actividades como las relatadas en la presente comunicación.

— La reducción de horas de teoría, pero sin disminución de la materia pueden provocar cierta desazón o desaliento no sólo en le profesorado sino también en los alumnos y ello entre otras razones también por una evidente falta de coordinación, como mencionaremos a continuación.

— Dificultades relativas al cambio de mentalidad necesario para la adaptación a la nueva metodología, tanto por parte del profesorado como por parte de los estudiantes. En efecto, por un lado, el profesorado no ha sido preparado para tal cambio pero tampoco encuentra respuesta por parte del sector alumnado que en numerosas ocasiones va buscando el menor trabajo con los mayores logros; la conocida "ley del mínimo esfuerzo".

— Posible desconocimiento y descoordinación del profesorado, en cuanto al diseño, tipo y relaciones de las actividades y materiales docentes. Entendemos que en este sentido es absolutamente necesaria la figura de un coordinador que realice tal labor y evite que el profesor tenga que estar comprobando si efectivamente, como le han manifestado los alumnos, el día que él tenía programada su prueba ya existe una de otra asignatura, por citar un ejemplo.

— El hecho de que se configure la asistencia como obligatoria se convierte a nuestro entender en un arma de doble filo; Por un lado, fomentamos, aunque a nuestro parecer con una técnica dudosamente pedagógica, la asistencia del alumnado y el seguimiento del programa, pero por otro, tenemos en nuestras aulas un grupo de alumnos que podríamos afirmar que están físicamente pero mentalmente ni están ni se les esperan, si es que no se dedica a distraer la atención de otros. Ello ha hecho que por nuestra parte no pasemos listas en clases, bajo el convencimiento de que un trabajo diario del tipo del planteado hace que el alumno que asiste a clase regularmente obtenga buenos resultados en la evaluación de la materia sin necesidad reconceder "un punto" por firmar una lista cada día. Es más, a nuestro juicio, estos controles de asistencia producen un trabajo añadido al profesor, como hemos manifestado, del que dudamos su utilidad a efectos prácticos. Nos referimos al necesario seguimiento de control de asistencia así como la conversión del profesor en una especie de "confesor", si se nos permite la expresión, que ha de escuchar todo tipo de historias que pretenden justificar una determinada ausencia de un alumno.

Todo ello nos lleva a concluir que la experiencia puede calificarse de positiva si bien pone de manifiesto las graves carencias del sistema y el largo camino que aún, por acuciante que sea la implantación del EEES, queda por recorrer. Ciertamente, tal y como se está implantando el sistema en numerosas ocasiones se está invocando más al voluntarismo y a la generosidad del docente que a una auténtica adaptación como inicialmente se pretendía.

Como reflexión final podríamos manifestar que si bien hemos mantenido la necesaria motivación del alumno para poder afrontar con éxito este tipo de aprendizaje, no será menor la que necesita hoy por hoy el profesor universitario para llevar a sus aulas una docencia de calidad adaptada al EEES. Motivación que en ocasiones difícilmente se encuentra cuando además de ser unos innovadores en la docencia, debemos realizar investigaciones en el extranjero, publicar nuestro trabajos en revistas referenciadas, presentar comunicaciones, asistir a cursos de innovación docente y si nos queda tiempo dedicarlo a la gestión universitaria que hoy por hoy se convierte en otro requisito sine qua non para lograr, en su caso, la ansiada estabilidad.

Una propuesta metodológica para la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario en los Grados de Derecho

LUIS MOCHÓN LÓPEZ
(Universidad de Granada)

RESUMEN

La comunicación tiene como fin explicitar determinadas actuaciones que se han llevado a cabo en la experiencia pedagógica que ha supuesto la docencia de un "grupo piloto" de la asignatura Derecho Financiero y Tributario I (parte general) de la Licenciatura en Derecho de la Universidad de Granada.

Las diferentes estrategias metodológicas (clase magistral, prácticas, mapas conceptuales, trabajo en grupo y aprendizaje autónomo) han sido utilizadas en función de las características de los distintos temas del programa y teniendo presente la adquisición de competencia básica y fundamental de las disciplinas jurídicas, esto es: la capacidad de comprensión y crítica de la norma jurídica.

1. INTRODUCCIÓN

El Espacio Europeo de Educación Superior ha supuesto una importante renovación de estructura de la enseñanza superior. Nuestras tradicionales licenciaturas y diplomaturas han sido sustituidas por los grados que, en algunas ocasiones, se verán complementados con una formación de posgrado (máster). En lo que se refiere a los estudios de Derecho ha de resaltarse que la Licenciatura, con una carga docente de 300 créditos, ha sido sustituida por el nuevo grado, cuya carga docente es de 240 créditos ECTS. Aunque los términos de comparación no son homogéneos, ha de indicarse que esta nueva estructura implica que se pase de una secuencia temporal de cinco años a otra de cuatro.

Este proceso también ha trascendido a la pedagogía, propugnándose una renovación en el ámbito de la enseñanza superior. Se pretende superar la enseñanza basada en la transmisión de conocimientos, considerándose prioritarias la adquisición de competencias por parte del estudiante[1].

Esto no significa que la adquisición de conocimientos pierda importancia, ya que se trata de la piedra angular en la que han de basarse las competencias que se adquieren. Es decir, la renovación pedagógica supone una importante ampliación de la docencia, pues ésta ya no se limita a facilitar la adquisición de conocimientos sino, también, la de competencias. Todo ello en el marco de unos planes que implican una disminución del tiempo que el profesor y el alumno disponen para alcanzar estas nuevas metas más amplias y complejas.

La presente comunicación tiene como fin explicitar determinadas actuaciones que se han llevado a cabo en la experiencia pedagógica que ha supuesto la docencia de un "grupo piloto" de la asignatura Derecho Financiero y Tributario I (parte general) de la Licenciatura en Derecho de la Universidad de Granada.

2. LA RENOVACIÓN PEDAGÓGICA. ESPECIAL REFERENCIA A LA ADQUISICIÓN DE COMPETENCIAS, AL AUTOAPRENDIZAJE Y AL APRENDIZAJE A LO LARGO DE LA VIDA

Esta reforma educativa también se ha trasladado al ámbito pedagógico, la Ley Orgánica 4/2007, de 12 de abril, de modificación de la Ley Orgánica de Universidades, introduce la obligación de el Go-

[1] Propuesta de Directrices para la elaboración de Títulos Universitarios de Grado y Master, Ministerio de Educación y Ciencia (21 de diciembre de 2006).

bierno y de las Comunidades Autónomas de impulsar la realización de programas dirigidos a la renovación metodológica de la enseñanza universitaria para el cumplimiento de los objetivos de calidad del EEES (art. 89.5 de la LOU).

La Exposición de Motivos del Real Decreto 1393/2007, de 29 de octubre, por el que se establece la ordenación de las enseñanzas universitarias oficiales, reconoce que la nueva organización de las enseñanzas universitarias impulsa un cambio en las metodologías docentes. Para conseguir estos objetivos, "los planes de estudios conducentes a la obtención de un título deberán, por tanto, tener en el centro de sus objetivos la adquisición de competencias por parte de los estudiantes, ampliando, sin excluir, el tradicional enfoque basado en contenidos y horas lectivas. Se debe hacer énfasis en los métodos de aprendizaje de dichas competencias así como en los procedimientos para evaluar su adquisición".

Por tanto, la construcción del EEES obliga a considerar prioritarias la adquisición de competencias. Será fundamental hacer hincapié en los métodos de aprendizaje de dichas competencias y en los procedimientos para evaluar su adquisición.

Además, en esta renovación pedagógica también se hace una llamada especial a la promoción del aprendizaje a lo largo de la vida del estudiante[2]; que implica, también, que éste adquiera competencias relativas al autoaprendizaje.

Comenzado la reflexión por el concepto de competencias, ha de tenerse presente que la Propuesta de *Directrices* para la elaboración de Títulos Universitarios de Grado y Máster aclara que: "Se utiliza el término competencia exclusivamente en su acepción académica, y no en su acepción de atribución profesional. Las competencias son una combinación de conocimientos, habilidades (intelectuales, manuales, sociales, etc.), actitudes y valores que capacitarán a un titulado para afrontar con garantías la resolución de problemas o la intervención en un asunto en un contexto académico, profesional o social determinado."

Con todo, la doctrina no se muestra unánime en torno al concepto y a la clasificación de las distintas competencias. Así, mientras que el Proyecto *Tuning Educational Structures in Europe* las clasifica en instrumentales (conocimientos generales básicos, conocimientos básicos de la profesión, capacidad de análisis y síntesis, de organizar y planificar, etc.), interpersonales (capacidad crítica y autocrítica, trabajo en equipo, habilidades interpersonales, compromiso ético, etc.) y sistemáticas (capacidad de aplicar los conocimientos a la práctica, habilidades de investigación, capacidad de aprender, capacidad de adaptarse a nuevas situaciones, etc.)[3], un sector doctrinal diferencia entre competencias básicas, de intervención o específicas[4].

Prescindiendo de los debates y calificaciones que surgen en torno a tal concepto, la atención debe centrarse en la idea de que éstas son una combinación de conocimientos, actitudes y valores que capacitan para afrontar con garantías la resolución de problemas o la intervención en un asunto. En el ámbito jurídico, la competencia básica y fundamental que debe adquirirse es la capacidad de comprensión y crítica de la norma jurídica. Y es que la aplicación de la norma para la resolución de problemas o la intervención en un asunto no podrá realizarse con éxito si aquella no se comprende; permitiendo su análisis crítico.

Por su parte, la comprensión de la norma requiere que el operador jurídico conozca, básicamente, dos aspectos. Primero, la realidad, el problema o la cuestión sobre la que versa la norma. Segundo, la propia regulación normativa y los principios jurídicos en los que se inspira. Una vez comprendida la norma, conociendo la parcela de la realidad en la que se inserta y a la que trata de dar una respuesta, se podrá ofrecer una crítica jurídica, que será la que permita ejercitar la competencia a la hora resolver cuestiones o intervenir en un asunto.

Por otra parte, el aprender a aprender y la promoción del aprendizaje a lo largo de toda la vida son, también, aspectos que proponen en la reforma pedagógica. El alumno no debe, simplemente, conocer la materia. Sino que, por un lado, debe conseguir ese conocimiento a fin de poder aplicarlo (ad-

[2] Propuesta de Directrices para la elaboración de Títulos Universitarios de Grado y Máster.

[3] Así lo recogen los autores de *Las competencias en el nuevo paradigma educativo para Europa*, Vicerrectorado de Planificación, Calidad y Evaluación Docente de la Universidad de Granada, pág. 3.

[4] *Op. cit.*, pág. 7. En opinión de estos autores las competencias básicas se subdividen, a su vez, en competencias cognitivas y motivaciones y valores y las competencias de intervención se subdividen en competencias cognitivas, sociales y culturales.

quirir competencias); y, por otro lado, debe se capaz de adquirir la capacidad de autoaprendizaje de la materia, a fin de posibilitar el aprendizaje a la lo largo de su vida. Es decir, estos nuevos objetivos completan a la enseñanza tradicional. Cobran, por tanto, singular interés las actividades y la utilización de técnicas que fomenten el aprendizaje activo[5] por parte de los estudiantes.

Merece la pena destacar que este nuevo enfoque viene, en parte, motivado por la circunstancia de que la ciencia y del conocimiento en general se encuentran en un proceso constante de cambio y renovación. De forma, que se puede afirmar que los conocimientos actuales quedarán obsoletos en un breve espacio de tiempo. A este fenómeno no es ajeno el mundo jurídico. En este sentido, como han indicado GÓMEZ MATAS y otros[6], "hasta en un ámbito tan tradicional como es el Derecho se percibe un cambio en los procesos de docencia-aprendizaje... Los cambios metodológicos obedecen –más que a una decisión consciente del docente– a la propia transformación del saber jurídico que exige nuevas formas de abordar el conocimiento de la materia".

Por tanto, la complejidad y mutabilidad de las regulaciones jurídicas exigen que el operador jurídico tenga esa capacidad de reciclarse y de aprender a aprender. Pero es que, además, para ello es necesario que se hayan adquirido las competencias jurídicas a las que se ha aludido anteriormente. En efecto, sin la capacidad de comprender y analizar críticamente la norma jurídica no será posible enfrentarse a la nueva regulación y aplicar ésta.

3. METODOLOGÍA DOCENTE

La metodología hace referencia a las estrategias de enseñanza y las tareas de aprendizaje que el profesor propone[7]. La metodología que se empleará dependerá de las funciones del proceso de enseñanza-aprendizaje que se quieran cumplir.

La asignatura de Derecho Financiero y Tributario I constituye la primera aproximación al contenido de las normas jurídicas reguladoras de los gastos e ingresos públicos. Posteriormente, el alumno deberá adquirir conocimientos más especializados y técnicos acerca de las diversas instituciones del Derecho Financiero. Por ellos, presenta un contenido teórico bastante acusado. No obstante, una importante parcela de la asignatura (los procedimientos de actuación de la Administración tributaria) tienen un carácter más técnico o aplicativo. A su vez, lo anterior implica que se estime que el trabajo individual del alumno constituya la base o fundamento esencial para la consecución de los objetivos y competencias de la asignatura. Estas características de la asignatura serán tenidas en cuenta a la hora de utilizar los diversos métodos docentes existentes: método magistral, trabajo autónomo del alumno y trabajo en grupo[8].

Como se va exponer, a través de cada uno de ellos se pueden ir vertebrando los diversos objetivos docentes.

3.1. Clase magistral

Teniendo en cuenta lo anterior, el método magistral será empleado para aquellos temas con un contenido teórico más significativo. Con ello se pretende que los alumnos adquieran la información necesaria, comprendan las cuestiones planteadas y consoliden y fijen ese aprendizaje.

Se debe resaltar que en el estudio de las disciplinas jurídicas, al contrario de una creencia popular muy extendida, no debe primar el aprendizaje memorístico, sino el razonado y comprensivo. El Dere-

[5] Aclaraciones sobre el documento de 26 de septiembre de 2006 "La organización de las enseñanzas universitarias en España", elaborado por el Ministerio de Educación y Ciencia (6 de noviembre de 2006).

[6] GÓMEZ MATAS, PURIFICACIÓN; YEBRA RODRÍGUEZ, ÁFRICA; FORNELL MUÑOZ, ALEJANDRO; LÓPEZ ESPADAFOR, CARLOS MARÍA, y NAVARRO MORENO, JESÚS: "La multidisciplinariedad del proceso urbanístico como manifestación del paradigma de sistemas en su aplicación docente", Comunicación a las *Jornadas sobre el EEES e Innovación Docente*, Universidad de Jaén, 4 y 5 de junio de 2008.

[7] TEJEDOR TEJEDOR en *La Evaluación Educativa e Innovación Curricular*, Dir. VILLAR ANGULO, pág. 19.

[8] ZABALZA, *Competencias Docentes del Profesorado Universitario. Calidad y Desarrollo Profesional*, Ed. Narcea, Madrid, 2003, págs. 104 y ss.

cho aborda la regulación de los diversos problemas que se originan en la realidad social, entendida ésta en su sentido más amplio. Por ello, el estudio del ámbito jurídico requiere saber ante qué problema social nos encontramos y, a partir de ahí, analizar la corrección de la solución que ofrece la norma jurídica a ese problema. El alumno no debe estudiar "de memoria" sino preguntándose la razón de la normativa (por qué, para qué, etc.). Con esta finalidad, se proporcionan a los alumnos unas guías introductorias a cada tema en las que de forma sintética y resumida se exponen los problemas abordados en cada tema y la solución que ofrece el legislador.

3.1.A. *Prácticas de consolidación y mapas conceptuales*

La docencia a través de clases magistrales se complementa con la realización de prácticas y mapas conceptuales de la materia. Su finalidad será la de reforzar la comprensión y facilitar la consolidación de los conocimientos. Con idéntica finalidad, y desde una perspectiva del trabajo autónomo, los alumnos deberán elaborar mapas conceptuales de los temas tratados.

Las prácticas pueden consistir en la resolución de un caso propuesto o en un comentario jurisprudencial. Se trata, por tanto, de la tradicional práctica que se ha venido llevando a cabo en la docencia jurídica.

3.2. Trabajo en grupo

Las referidas prácticas servirán para fomentar el trabajo en grupo, ya que alguna o algunas de ellas se proponen de esta manera. El trabajo en grupo no consiste en repartirse las tareas de forma que ese trabajo se diluya entre los componentes de éste y resulte menos gravoso a cada uno de ellos. Este actuar es empobrecedor, ya que cada alumno sólo conocerá una parte de las tareas que se deben realizar.

Frente a lo anterior, ha de indicarse que en el ámbito jurídico se suele trabajar, de forma habitual, a través del sistema de ponencias. En este método de trabajo, aunque todos los miembros estudian el caso, es una determinada persona la que elabora el informe (sentencia, dictamen, etc.) que es puesto en común, debatido y aprobado entre todos los miembros del grupo.

Puesto que se está en una fase de aprendizaje, en la que es necesario que los alumnos aprendan a exponer sus razonamientos y aceptar otros puntos de vista, se considera que lo más oportuno sería seguir el siguiente método: Primero, todos los componentes del grupo deben elaborar su ponencia de forma individual. Segundo, cada una de esas ponencias será debatida. Último, redacción del documento de consenso.

Tanto la ponencia individual como el informe del grupo son objeto de evaluación. De esta forma, se pretende conseguir que los alumnos realicen la puesta en común tras haber estudiado individualmente la cuestión propuesta y que, por tanto, se trate de un verdadero debate jurídico.

3.3. Aprendizaje autónomo

El trabajo autónomo del alumno se fomenta una vez que éste ha adquirido los conocimientos más básicos de la asignatura mediante el método de la clase magistral, tal y como se ha señalado anteriormente. Por el contrario, los temas relativos a los procedimientos de aplicación de los tributos serán afrontados a través de un trabajo individual y tutorizado del alumno.

En éste el alumno debe ser capaz de utilizar correctamente determinadas competencias, tales como las siguientes: el conocimiento de los principios jurídicos, la concreción de la problemática "fundamental" o de base que es abordada por la norma, interpretación de la normativa, el análisis crítico y la capacidad de elaborar soluciones alternativas.

Puesto, que el alumno no habrá adquirido todavía esas competencias se realizará, como *preparación previa* de este trabajo autónomo, un *trabajo de carácter metodológico*. Su finalidad es la de permitir una aproximación a la investigación jurídica como medio de resolución de problemas. La finalidad de este trabajo, más que la concreta conclusión jurídica a la que se llegue, es el aprendizaje del método

científico. Para ello, se facilitará al alumno un artículo doctrinal y una relación jurisprudencial complementaria. Éste deberá responder a las siguientes cuestiones: — Identificación del problema jurídico analizado. — Análisis de la normativa, jurisprudencia y doctrina utilizada. — Análisis crítico de la normativa y de la solución propuesta.

El artículo doctrinal debe observar una serie de características. En particular, es conveniente que refleje el resultado de una investigación en la que se haya abordado una cuestión de forma centrada, sin derivarse hacia cuestiones conexas.

Con esta práctica el alumno podrá adquirir las competencias metodológicas necesarias para comprender e interpretar las normas jurídicas y afrontar su aplicación crítica al caso concreto. Igualmente, permitirá acercar al alumno al concepto de Ciencia jurídica, en la que existen paradigmas[9] (especialmente la Constitución) y la necesidad de formular las proposiciones jurídicas con un carácter falsable[10]. La práctica será objeto de tutorización individual.

Una vez realizada esta práctica, los alumnos deberán afrontar el *trabajo relativo a los procedimientos de aplicación de los tributos*. Ha de indicarse que se facilitará y explicará un guión de las cuestiones que permiten la compresión de la regulación de esos procedimientos; es decir, las claves que explican una concreta regulación. Este trabajo se traducirá en la elaboración individual de un informe razonado en el que el alumno deberá dar respuesta a las cuestiones formuladas.

Es importante reseñar que, para la correcta resolución de cada una de las cuestiones propuestas, no es suficiente con que el alumno detalle la normativa o jurisprudencia aplicable. Se requiere que conteste cada una de ellas reseñando la cuestión que motiva la intervención de la norma y ofrezca un análisis crítico que, esencialmente, deberá versar acerca de la adecuación de la regulación normativa a la cuestión de fondo. Esta exigencia en la evaluación del trabajo se convierte, además, en un impedimento a la realización mecánica de éste, ya que requiere una aportación crítica personal.

Además, con este trabajo los alumnos deberán ejercitar la competencia jurídica relativa a la capacidad de comprensión y crítica de la norma jurídica. La valoración de esta práctica dependerá, fundamentalmente, de estos aspectos. En el anexo se reproducen las instrucciones, las nociones introductorias y algunas preguntas que se han formulado a los alumnos.

4. EVALUACIÓN

Esta metodología docente diversificada debe tener su reflejo en la evaluación del alumno. No obstante, ha de tenerse presente que existirán alumnos matriculados que no van a seguir de forma regular a las diferentes sesiones presenciales y actividades docentes propuestas. Respecto de ellos, la autoridad académica estima que al haberse matriculado tienen derecho a ser evaluados y, en su caso, superar la asignatura. Por este motivo, se proponen dos sistemas de evaluación. Uno, general, para aquellos alumnos que sigan con regularidad el curso y, otro, para que aquellos alumnos que decidan no asistir a las actividades didácticas. Para que los alumnos se puedan acoger el sistema general de evaluación se requiere que asistan con regularidad a clase.

En este sistema general de evaluación se tendrán en cuenta tres elementos esenciales: los exámenes, el trabajo individual sobre los procedimientos tributarios y el resto de trabajos y prácticas que los alumnos deben agrupar en la "carpeta de aprendizaje". El valor de cada uno de esto elementos en la nota final será el siguiente: exámenes, el 60 por 100; trabajo sobre los procedimientos tributarios, el 20 por 100; y carpeta de aprendizaje, el 20 por 100. En todo caso, para aprobar la asignatura es necesario que el alumno obtenga una puntuación mínima en cada uno de los tres apartados.

El sistema de evaluación de los alumnos que no cumplan con los anteriores requisitos consistirá únicamente en la valoración de los exámenes (parcial y final) en los que se hará un extenso y profundo

[9] Para KUHN un paradigma sería un conjunto de acuerdos conceptuales, teóricos, instrumentales y metodológicos compartidos por una determinada comunidad científica. Es decir, un paradigma es algo similar a un modelo o un patrón aceptado con el que se piensa poder resolver con éxito una serie de problemas que el conocimiento científico tiene planteados. *La Estructura de las Revoluciones Científicas*, 11.ª reimpresión en español, Ed. Fondo de Cultura Económica, Madrid, 1987.

[10] POPPER, *The Logic Of Scientific Discovery*, traducción castellana en Tecnos, Madrid, 1967.

recorrido por las diversas cuestiones del programa. Éstos constarán de un número amplio de preguntas a desarrollar (como mínimo 10). En este sistema no se valorará ninguna práctica o trabajo realizado por el alumno.

5. VALORACIÓN DE LA METODOLOGÍA DOCENTE

Como reflexión personal sobre esta metodología docente, ha de indicarse que el resultado se puede considerar positivo, valorando favorablemente la integración razonado de las diferentes metodologías docentes.

En primer lugar, la docencia de los aspectos básicos y fundamentales de la asignatura pivota sobre la clase magistral. Se trata de parcelas del saber adecuadas para esta metodología debido a su importante contenido dogmático. Al ser la primera aproximación del alumno a la materia, interesa que el profesor intervenga directamente en su transmisión. Igualmente, su evaluación mediante el sistema tradicional de examen permite comprobar que se ha alcanzado un nivel adecuado en su conocimiento y comprensión. Adicionalmente, la realización de mapas conceptuales y prácticas relativas a las cuestiones tratadas facilitan su entendimiento y su consolidación.

En segundo lugar, se fomenta el trabajo en grupo, evitando que éste se convierta en un medio de diluir el esfuerzo individual. Antes al contrario, el alumno deberá realizar un trabajo doble al tener que elaborar, en primer lugar, una ponencia individual que le permite, en segundo lugar, intervenir responsablemente en el informe de conjunto.

En tercer lugar, el autoaprendizaje queda circunscrito a determinados temas relativos a los procedimientos de aplicación de los tributos. Esta materia es menos dogmática y más aplicativa. Sin embargo, esto no implica que su regulación no responda a una serie de principios jurídicos. Por ello, el autoaprendizaje se dirige hacia el descubrimiento de como la regulación de los procedimientos responde a una serie de fines. Por un lado, los procedimientos se instituyen para conseguir unos objetivos. Pero, por otro lado, es necesario que esas metas se alcancen de forma legítima, respetando los principios jurídicos y las garantías de los ciudadanos.

Por último, a través de la metodología propuesta los alumnos deberán demostrar su habilidad y capacidad en el ejercicio de la competencia jurídica relativa a la capacidad de comprensión y crítica de la norma jurídica.

Particularmente, esta faceta docente se cubre con el trabajo dirigido relativo a los procedimientos de aplicación de los tributos. En él, los alumnos deben ejercitar, de forma individual, las habilidades adquiridas en el ejercicio de esta competencia. Y es que la intervención de un operador jurídico en un determinado procedimiento tributario, más allá del mero cumplimiento de los trámites procedimentales, debe estar guiada por el conocimiento de las cuestiones o razones que justifican su existencia y los principios jurídicos en juego.

ANEXO. CUESTIONES ACERCA DE LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

A. Instrucciones

— Se pretende que los alumnos comprendan la estructura y funcionalidad de los diversos procedimientos de aplicación de los tributos. Para responder a las cuestiones que se formulan deben tenerse presente una serie de cuestiones previas que se exponen a continuación.

— El alumno deberá elaborar un informe en el que se conteste de forma razonada a las cuestiones formuladas.

— Cada una de las preguntas formuladas deben ser respondidas señalando el problema o cuestión que se aborda, su regulación y la crítica jurídica que se puede realizar.

— Se valorará de forma especialmente negativa que el alumno se limite a transcribir los preceptos legales o reglamentarios. Igual valoración tendrá la mera reproducción acrítica de la bibliografía recomendada.

B. Principios que permiten el análisis de los procedimientos de aplicación de los tributos

1.—Los principales problemas a los que deben hacer frente los procedimientos de aplicación de los tributos derivan de que éstos dependen de hechos que, *a priori,* sólo son conocidos por los ciudadanos. A ello se une el hecho de que su pago no es una tarea que resulte agradable. Sin embargo, la correcta aplicación del sistema tributario resulta absolutamente necesaria para la propia existencia de la Sociedad como tal y de un mínimo de justicia social.

En este sentido, la STC 76/1990 afirma, en relación con el deber de contribuir, que "para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá, del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del Ordenamiento jurídico..., una situación de sujeción y colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo objetivo e indiscutible interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales". Esta afirmación del TC ha sido muy criticada, ya que no se explica como un deber constitucional se sitúa por encima de la propia Constitución. Pero dejando aparte estas críticas, lo que interesa es destacar que la correcta aplicación del sistema tributario es un presupuesto de viabilidad de nuestra Sociedad y que para ello se requiere la colaboración del ciudadano.

Por otra parte, el sistema tributario actual está basado en tributos que deben aplicar los propios ciudadanos mediante el sistema de autoliquidaciones. Ésta es una tarea poco grata que, además, puede resultar bastante compleja.

Por tanto, resulta necesaria la existencia de una serie de procedimientos administrativos que:

— Faciliten esa labor que deben desarrollar los ciudadanos.

— Permitan la comprobación del correcto cumplimiento de los deberes y obligaciones de carácter tributario.

— Permitan comprobar e investigar los hechos con trascendencia tributaria.

— Permitan la recaudación de las deudas.

2.—Una vez determinada la necesidad de estos procedimientos administrativos, es necesario indagar acerca de cuales son los fines o principios que deben presidir su regulación.

Pues bien, estos procedimientos deben ser regulados teniendo en cuenta que los tributos tienen como fin primordial el permitir el correcto cumplimiento de los derechos y deberes constitucionales del artículo 31.1 CE (sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con los principios de justicia). En este sentido, se debe remarcar que resulta necesario que la Administración posea una serie mecanismos eficaces a fin de evitar que la conducta fraudulenta de algunos contribuyentes impida la efectividad de ese deber-derecho constitucional. Por tanto, del artículo 31. 1 de la CE se deriva un

mandato a la Administración para que ésta sea eficaz en la aplicación de los tributos, mandato que se une al genérico del artículo 103.1 CE.

Esta eficacia administrativa debe respetar otros principios y derechos constitucionales, entre los que destacan los de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), derecho la intimidad (art. 18 CE) y prohibición de la indefensión (art. 24 CE).

Por tanto, la regulación de los procedimientos de aplicación de los tributos debería armonizar estas cuestiones. Los procedimientos deben ser instrumentos eficaces que permitan a la Administración velar por el correcto cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sin que ello suponga una merma en las garantías de los ciudadanos.

Por ejemplo, podemos imaginar que la normativa estableciera que la Administración puede inspeccionar tantas veces como quiera un determinado tributo. Una medida de este tipo podría considerarse que facilitaría la más eficaz aplicación del sistema tributario, ya que permitiría llegar a descubrir el verdadero alcance del hecho imponible. Sin embargo, es evidente que sería contraria al principio de seguridad jurídica, por lo que no resulta admisible (o, al menos, no es admisible en esta formulación tan radical). Estas ideas laten detrás de bastantes preceptos de la LGT: tales como los que diferencian las liquidaciones en provisionales y definitivas, los que regulan las competencias de los órganos de gestión y de inspección, los relativos a los diferentes procedimientos de gestión o los que detallan el alcance de las actuaciones de inspección.

3.—La premisa anterior permite el estudio comprensivo del Titulo III de la LGT y su crítica jurídica en la medida en que la regulación no responda adecuadamente a los principios enunciados.

En primer lugar, interesa que los ciudadanos puedan cumplir voluntariamente y con la mayor facilidad con sus deberes tributarios de forma correcta. Esta posibilidad aúna eficacia y seguridad jurídica. De ahí, la regulación relativa a la información y asistencia a los ciudadanos.

En segundo lugar, cobra gran importancia la posesión, por parte de la Administración, de una información adecuada; lo que implica la importancia de los deberes de información. A su vez estos deberes están limitados reconociéndose su carácter reservado. En este ámbito el derecho a la intimidad juega un papel trascendental.

En tercer lugar, la regulación de las notificaciones y su práctica trata de aunar los dos principios informadores básicos, aunque con preponderancia de la eficacia.

En cuarto lugar, la estructura de los procedimientos tributarios refleja también esta cuestión. Así, la separación entre órganos de gestión y de resolución de reclamaciones genera una mayor seguridad jurídica y tutela jurídica de los ciudadanos. Por su parte, la existencia de tres tipos genéricos de procedimientos de aplicación de los tributos (gestión, inspección y recaudación) implica un mayor grado de especialidad de los órganos administrativos y, por tanto, de eficacia en la aplicación de los tributos.

Dada la distinta funcionalidad de estos procedimientos se debe diferenciar, por un lado, gestión e inspección y, por otro lado, recaudación.

A. En lo referente a gestión e inspección se pueden realizar las siguientes observaciones.

1.—Tiene gran importancia la existencia de liquidaciones provisionales y definitivas. Las provisionales cumplen un papel muy importante y eficaz en la gestión de los tributos. Facilitan la realización de comprobaciones masivas, al no ser completa la comprobación realizada. Por este motivo, permiten una posterior liquidación, tras una nueva comprobación. Sin embargo, generan una mayor inseguridad jurídica al no cerrar la relación jurídico-tributaria.

2.—La cuestión anterior tiene su reflejo en la existencia de diversos procedimientos, el de gestión y el de inspección. Estos procedimientos se diferencian por su distinta finalidad. A su vez, existen diversos procedimientos encaminados a permitir la comprobación o investigación de la situación tributaria del ciudadano (verificación de datos, comprobación limitada e inspección); que se diferencian por la distinta capacidad de los órganos administrativos.

Como el órgano que tiene la competencia más amplia es la Inspección, sólo ella puede dictar liquidaciones definitivas. Sin embargo, los órganos de gestión tienen una competencia muy amplia cuando instruyen el procedimiento de comprobación limitada. En virtud del principio de seguridad jurídica, las

liquidaciones provisionales dictadas en este procedimiento no serán tan "provisionales" y resultarán más "definitivas". Este conflicto se refleja en los artículos 133.2, 140 y 148 de LGT.

La amplitud de las competencias de la Inspección explica que la LGT le atribuya la competencia para aplicar el método de la estimación indirecta y para emitir el informe preceptivo para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

3.—La regulación de los plazos de resolución de los procedimientos y de sus efectos también conjuga esta problemática entre eficacia administrativa y seguridad jurídica. Esto requiere el análisis de los artículos 103, 104, 128.2, 130.*b*), 133.1, 139.1 y 150 de la LGT.

Así, se establece un plazo máximo para la terminación de los procedimientos cuya superación produce efectos en relación con el silencio administrativo, la caducidad, la prescripción y la posibilidad de reiniciar el procedimiento. Estos efectos jurídicos se explican en función de su relación con las premisas enunciadas anteriormente.

Igualmente, el entender cumplidos los plazos de resolución de los procedimientos con el intento de notificación (arts. 104.2 y 150 de la LGT) es una medida que se decanta hacia la eficacia administrativa. Por el contrario, la normativa se decanta por la seguridad jurídica cuando se indica que las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción (arts. 104.5 de la LGT; por su parte, el art. 150.2 establece una norma similar).

4.—Dado que el procedimiento de inspección es el que tiene un alcance mayor, la LGT dedica una mayor atención a él. Por ello, su regulación resulta bastante detallada (indicándose, incluso, el lugar y horario de las actuaciones de inspección). En gran medida, esta normativa, también, responde a las premisas expuestas.

Así, se pueden citar los siguientes aspectos:

— La regulación del alcance de las actuaciones (generales o parciales).

— El plazo de las actuaciones.

— Las diferentes clases de actas, su tramitación y los efectos jurídicos que se derivan de ellas.

B. En el procedimiento de recaudación, la normativa se decanta hacia el fortalecimiento de la eficacia administrativa, sin que ello deba significar una restricción absoluta de las garantías de los ciudadanos. En este sentido, ha de tenerse en cuenta que es en el ámbito de los procedimientos de gestión e inspección en los que quedan fijados los términos de la contribución del ciudadano al sostenimiento de los gastos públicos. Por tanto, el debate jurídico-tributario finaliza, esencialmente, con ellos. Una vez determinada esa contribución, procede que se cumpla (voluntariamente o en apremio), sin que, por lo general, pueda reabrirse el debate jurídico anterior.

Esta mayor preponderancia de la eficacia administrativa se observa en diversas medidas:

— Las amplias facultades de los órganos de recaudación, equiparadas a los de inspección (art. 162 LGT).

— La inexistencia de un plazo de resolución (art. 104.1 *in fine*).

— La limitación de los motivos de oposición al apremio (arts. 167.3 y 170.3 LGT).

— La prelación de bienes embargables (art. 169.4 LGT).

— La posibilidad de reabrir el procedimiento cuando el deudor recupere solvencia (art. 173.2 LGT).

Sin embargo, no todas las medidas se establecen en función de la eficacia administrativa. Por ejemplo, la imposibilidad de enajenar bienes y derechos hasta que la liquidación sea firme (art. 172.3 LGT) se establece para dotar de seguridad jurídica al ciudadano y en perjuicio de la eficacia administrativa. En similar sentido, el artículo 169.1 LGT ordena que el embargo de bienes y derechos se haga con respeto al principio de proporcionalidad.

Además, la propia estructura del procedimiento de apremio puede considerarse como una garantía de los ciudadanos. Éste se inicia con la providencia de apremio que debe ser notificada (art. 167 de la LGT). A partir de este momento y si la deuda sigue en descubierto se procederá a la ejecución de las garantías, en caso de su existencia (art. 168 de la LGT); al embargo de bienes y derechos mediante las respectivas diligencias de embargo, que han de ser notificadas (art. 179 de la LGT) y a su enajenación, cuyo acuerdo también se ha de notificar (art. 172 de la LGT).

ÍNDICE DE CUESTIONES

Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores debe responder a las siguientes cuestiones:

1. Explique el régimen jurídico de las consultas tributarias.
2. Explique el régimen jurídico de la información previa a la adquisición o transmisión de inmuebles.
3. El artículo 93.2 de la LGT señala que las obligaciones de información del obligado tributario podrán establecerse con carácter general (información por suministro) o bien mediante requerimiento individualizado. Explique las diferencias entre ambos supuestos.
4. Diferencie el Censo de Obligados Tributario del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores. Encuentra alguna explicación al hecho de que el RD 1065/2007 establezca la obligación de los sujetos que hayan de formar parte del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores de presentar una declaración censal, mientras que esta obligación no existe en relación con el Censo de Obligados Tributarios.
5. El RD 1065/2007 establece los obligados y el contenido de la declaración anual de operaciones con terceras personas. De conformidad con la citada regulación, señale la finalidad de la mencionada declaración anual.
6. Clases de liquidaciones y criterios de distinción.
7. La notificación de los tributos de cobro periódico por recibo.
8. Supuestos en los que procede la notificación por comparecencia. Consecuencias jurídicas.
9. Diferencie el procedimiento de gestión del de inspección tributaria.
10. Señale los fines para los que están instituidos cada uno de los diversos procedimientos de gestión tributaria.
11. Explique el carácter de las liquidaciones resultantes del procedimiento de comprobación limitada.
12. Explique la regulación general de los plazos de resolución de los procedimientos de gestión y los efectos jurídicos de la falta de resolución.
13. Argumente la razón por lo cual los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluyen en el cómputo del plazo de resolución de los procedimientos.
14. Facultades de la Inspección y objeto del procedimiento de inspección.
15. Alcance las actuaciones inspectoras.
16. Analice la regulación del tiempo en las actuaciones inspectoras. Consecuencias jurídicas del transcurso de los plazos.
17. Defina los diversos documentos de la Inspección.
18. Defina las diversas clases de actas.
19. La liquidación resultante de las actuaciones inspectoras. Clases y trámites procedimentales.
20. Identifique los actos administrativos del procedimiento de apremio que deben ser notificados al deudor y señale los motivos de oposición a los citados actos.

Los estudios de posgrado en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario: el Máster universitario en Fiscalidad Internacional y Comunitaria como ejemplo de adaptación al Espacio Europeo de Educación Superior

FRANCISCO JOSÉ NOCETE CORREA
(Universidad de Castilla-La Mancha)

RESUMEN

Mediante esta comunicación se intentará reflejar como se ha procedido a la adaptación de los estudios de tercer ciclo al Espacio Europeo de Educación Superior en un ámbito, el de las ciencias jurídicas, tradicionalmente caracterizado por su orientación exclusivamente investigadora y por la utilización de los trabajos elaborados por el alumno como el único método para la evaluación de las competencias. Frente a esta configuración tradicional, el Máster Universitario en Fiscalidad Internacional y Comunitaria ha planteado la necesidad de revisar esa visión de la formación de posgrado ofreciendo un perfil profesional y reexaminando los sistemas de evaluación y planificación del trabajo del alumno.

I. INTRODUCCIÓN: LA ADAPTACIÓN DE LOS ESTUDIOS JURÍDICOS DE POSGRADO AL ESPACIO EUROPEO DE EDUCACIÓN SUPERIOR

El *Real Decreto 1393/2007, de 29 de octubre, por el que se establece la ordenación de las enseñanzas universitarias oficiales* formula una nueva estructura para los estudios de tercer ciclo que implica la distinción entre un *periodo de formación* (que se corresponde con las enseñanzas de Máster) y otro *periodo de investigación* (correspondiente a las enseñanzas de Doctorado) que encuentra su justificación en la diversa finalidad perseguida en cada una de estas fases del aprendizaje:

— Permitir al estudiante la adquisición de una formación avanzada de carácter especializado o multidisciplinar, en el caso de los estudios de Máster.

— Permitir al estudiante la adquisición de una formación avanzada en las técnicas de investigación necesarias para elaborar un trabajo original de investigación, en el caso de los estudios de Doctorado.

Esta nueva configuración de las enseñanzas oficiales de posgrado ha puesto de manifiesto la necesidad de revisar los planteamientos desde los que se venían abordando los estudios de tercer ciclo en un ámbito, el de las ciencias jurídicas, tradicionalmente caracterizado por su orientación exclusivamente investigadora y por el recurso constante a la presentación de trabajos elaborados por el alumno como método preferente, cuando no exclusivo, de evaluación de las competencias adquiridas por el alumno durante el proceso de aprendizaje.

Asumiendo la insuficiencia de esa visión tradicional de los estudios de posgrado en el ámbito jurídico, constituye el objeto de la presente comunicación exponer el modo en el que el Centro Internacional de Estudios Fiscales y el Área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Castilla-La Mancha han procedido a adaptar su oferta formativa de tercer ciclo al Espacio Europeo de Educación Superior mediante la transformación de un programa de doctorado con mención de calidad[1] (el *Doctorado en Derecho Tributario Europeo*) en dos titulaciones oficiales distintas, el *Máster Universitario* y el

[1] Concedida por Resolución del Ministerio de Educación y Ciencia de 29 de junio de 2005 para el curso académico 2005/2006 (*BOE* núm. 167, de 14 de julio de 2005) y renovada para los bienios 2006/2008 (Resolución de 11 de agosto de 2006, publicada en el *BOE* núm. 207, de 30 de agosto de 2006) y 2007/2009 (Resolución de 19 de septiembre de 2007, publicada en el *BOE* núm. 245, de 12 de octubre de 2007).

Doctorado en Fiscalidad Internacional y Comunitaria, que vienen impartiéndose desde el curso académico 2009/2010.

En cuanto pudiera resultar más interesante atendiendo al programa de esta Jornada Metodológica, nos centraremos en el análisis de la estructura y contenido del *Máster Universitario en Fiscalidad Internacional y Comunitaria*, pues esta experiencia concreta no ha implicado una mera modificación en las metodologías docentes utilizadas en el estudio del fenómeno financiero y tributario, sino el diseño de un plan de estudios completo que ha obtenido la verificación del Consejo de Universidades, previo informe positivo de la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación (ANECA), que ha permitido la implantación de una nueva titulación universitaria autorizada por la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha[2] cuyo carácter oficial fue finalmente acordado por el Consejo de Ministros en su reunión de 22 de enero de 2010[3].

La configuración de este Máster atendiendo a un doble perfil (profesional e investigador) mediante el que se pretende evitar su exclusiva consideración como antesala del Doctorado, constituyendo también un sistema de formación y reciclaje de profesionales, ha motivado una revisión de los sistemas de evaluación y planificación del trabajo del alumno, al tiempo que ha supuesto la constatación de algunas dificultades como las derivadas de la admisión de alumnos procedentes de enseñanzas universitarias que aun no han sido adaptadas al EEES, circunstancia de la que pueden derivarse, a su vez, algunos inconvenientes concretos:

— La necesidad de diseñar complementos formativos específicos que permitan el acceso de los actuales diplomados a los estudios de Máster.

— La necesidad de trasladar al alumno formado según los sistemas tradicionales de enseñanza unos métodos docentes que implican un mayor grado de trabajo autónomo y una mejor gestión de su tiempo.

II. EL MÁSTER UNIVERSITARIO EN FISCALIDAD INTERNACIONAL Y COMUNITARIA DE LA UNIVERSIDAD DE CASTILLA-LA MANCHA: ASPECTOS GENERALES

El Master Universitario en Fiscalidad Internacional y Comunitaria surge con la finalidad de completar la visión del fenómeno jurídico tributario que suele transmitirse al alumno en los títulos de grado, permitiéndole profundizar en el análisis de esta materia desde una perspectiva internacional y europea que, en nuestra opinión, presenta un indudable interés en una triple vertiente:

— *Académica,* en cuanto amplía los conocimientos que los alumnos suelen tener en materia tributaria una vez finalizados los estudios de grado, transmitiéndoles una visión global del fenómeno tributario que trasciende y completa a la meramente interna.

— *Científica,* en cuanto supone una oportunidad para analizar desde una perspectiva crítica los principios y esquemas clásicos de la fiscalidad, planteando nuevos principios y modelos de tributación adecuados al actual contexto económico internacional.

— *Profesional,* en cuanto puede servir para formar profesionales capaces de realizar un análisis integral de los hechos con trascendencia tributaria y de aportar soluciones prácticas ante supuestos complejos caracterizados por la concurrencia de instrumentos normativos de diversa procedencia, respondiendo a las necesidades derivadas de la internacionalización de nuestra economía.

La valiosa experiencia adquirida durante el periodo de vigencia del programa de Doctorado en Derecho Tributario Europeo nos transmitió la necesidad de asumir dos nuevos retos que resultaban imprescindibles para alcanzar el objetivo deseado mediante la implantación de esta nueva titulación.

En primer lugar, resultaba necesario *ampliar el contenido sustantivo* de un programa que se había centrado de manera exclusiva en el estudio del Derecho Tributario Europeo, abordando ahora otras ramas de conocimiento (Derecho Tributario Internacional y Derecho Internacional Tributario) que nos permiten efectuar un análisis completo de todo el fenómeno tributario en el que manifiesta la presencia de un elemento de internacionalidad no sólo desde una perspectiva europea, sino también interna e internacional.

[2] Decreto de la Consejería de Educación y Ciencia número 137/2009, de 15 de septiembre, publicado en el *Diario Oficial de Castilla-La Mancha* de 18 de septiembre de 2009.

[3] Publicado en el *Boletín Oficial del Estado* de 26 de febrero de 2010.

En segundo lugar, se planteó la necesidad de conferir al Máster una *doble orientación*, profesional e investigadora, que se ha traducido en el diseño de dos itinerarios formativos que permiten al alumno elegir entre el *módulo de metodología en la investigación jurídico-tributaria* (especialmente recomendable cuando el alumno concibe el Máster como una etapa previa al desarrollo de una actividad investigadora susceptible de culminar con la obtención del título de Doctor) o el *módulo de prácticas externas* (que permite al alumno una primera toma de contacto o su reorientación dentro del mercado laboral).

Atendiendo a los rasgos generales que lo configuran, el Máster resulta especialmente indicado para los alumnos con una formación previa en materia jurídica y económica, fundamentalmente licenciados en Derecho y Administración y Dirección de Empresas, que son los que formulan un mayor número de solicitudes de inscripción, aunque durante estos dos cursos académicos también han mostrado su interés alumnos procedentes de diplomaturas (especialmente de la Diplomatura en Gestión y Administración Pública), cuya admisión nos ha planteado algunas dificultades toda vez que, si bien la disposición adicional cuarta del *Real Decreto 1393/2007, de 29 de octubre,* contempla la posibilidad de que estos titulados puedan acceder a las enseñanzas oficiales de Máster, resulta conveniente exigir a estos alumnos una formación adicional que tenga en cuenta la adecuación entre los conocimientos y competencias derivados de su formación previa y los previstos en el plan de estudios del Máster.

Conscientes de tal necesidad, propusimos un sistema que permitiría el acceso al *Máster* de los actuales diplomados por una doble vía que consistiría, bien en la realización del título de grado adaptado al EEES correspondiente a su antigua diplomatura (previa obtención del reconocimiento de créditos que proceda conforme al artículo 13 del Real Decreto 1393/2007), bien en la realización de una formación complementaria no inferior a 30 créditos ECTS que sería diseñada por la Comisión Académica del Máster atendiendo a las necesidades específicas de cada alumno.

Pese a lo interesante que podría resultar esta segunda opción, sobre todo para aquellos alumnos que trabajando en la Administración Pública podrían participar en procesos de promoción interna que les permitirían acceder a categorías superiores, lo cierto es que hasta la fecha no ha habido ningún alumno que haya querido realizar esta formación complementaria para acceder al Máster, por lo que consideramos que el acceso de este tipo de alumnos no resultará factible hasta que se haya procedido a la plena adaptación al EEES de las actuales diplomaturas.

III. CONTENIDO SUSTANTIVO: UN MÁSTER ESPECIALIZADO

El plan de estudios del Máster Universitario en Fiscalidad Internacional y Comunitaria consta de un total de 60 créditos ECTS que se estructuran en una serie de módulos en los que se contiene toda la formación obligatoria y optativa que el alumno debe realizar para la obtención del título.

El primer aspecto que debe destacarse respecto de su contenido sustantivo es su carácter especializado, ya que lejos de acometer el estudio del fenómeno jurídico-tributario en su integridad, se centra en el análisis de un ámbito específico de esta materia como es la fiscalidad internacional y europea. Este carácter especializado determina la necesidad de admitir con carácter preferente a alumnos que ya cuentan con conocimientos previos en materia tributaria, aunque el diverso nivel de conocimientos previos demostrados por los alumnos nos está haciendo valorar la posibilidad de establecer un módulo introductorio en el que se estudien los conceptos y estructura básicos del sistema tributario español, ya que este módulo nos permitiría realizar una función de actualización y/o iniciación en el conocimiento del ordenamiento jurídico-tributario español que resultaría especialmente interesante para aquellos alumnos extranjeros que desconocen nuestro sistema tributario.

El Máster se estructura en seis módulos que, en función de su contenido temático y complejidad, pueden estar integrados por varias asignaturas que permiten una mayor concreción de su contenido sustantivo y una distribución más coherente de las materias a la hora de proceder a su evaluación. A continuación expondremos sucintamente el contenido de cada uno de ellos.

MÓDULO I. FISCALIDAD INTERNACIONAL (24 créditos ECTS).

Destinado al análisis de aquellos ámbitos del fenómeno tributario en los que está presente un elemento de internacionalidad. Está integrado por cuatro asignaturas.

Asignatura 1: *Principios generales y fuentes del Derecho internacional tributario.*

Este bloque temático está destinado a proporcionar una visión global de los principios fundamentales y de los instrumentos normativos que resultan aplicables en el sector de la fiscalidad internacional, así como de las cuestiones teóricas que pueden suscitarse con ocasión de su aplicación e interpretación.

Asignatura 2: *Problemas y tendencias actuales en la fiscalidad internacional.*

En este bloque temático se abordan aquellos aspectos de la fiscalidad internacional que resultan más polémicos o problemáticos en su aplicación práctica, con la finalidad de establecer una clara delimitación entre aquellas actuaciones dirigidas a la maximización del ahorro fiscal que resultan plenamente lícitas y aquellas otras que presentan un ánimo exclusivamente elusivo o defraudatorio, así como aquellas cuestiones que por su novedad están generando problemas que no encuentran una solución satisfactoria en la regulación actualmente existente en el ámbito de la fiscalidad internacional.

Durante la primera edición del Máster se constató la conveniencia de impartir esta asignatura al final del módulo de fiscalidad internacional, pues el previo desarrollo del resto de materias que integran el mismo facilita una mejor comprensión de esta asignatura por parte del alumno.

Asignatura 3: *Fiscalidad de la inversión española en el exterior y Derecho comparado.*

En este bloque temático se examina el tratamiento fiscal que nuestro sistema tributario interno concede a las inversiones españolas que se realizan en el exterior, diferenciando según el sujeto que las realice sea una persona física o jurídica.

Esta materia se completa con el análisis de los sistemas fiscales de algunos de los países de destino de la inversión española, pues sólo mediante su conocimiento se dispondrá de la información suficiente para elegir el lugar más adecuado para la realización de una concreta inversión.

Asignatura 4: *Fiscalidad de la inversión exterior en España.*

En este bloque temático se estudia el tratamiento fiscal que nuestro sistema tributario interno concede a las inversiones realizadas en España por sujetos no residentes, estableciendo una diferenciación según el tipo de rendimiento que obtengan, examinando los regímenes especiales que pudieran resultar aplicables y exponiendo las medidas antielusión establecidas en nuestra normativa interna.

MÓDULO II. CAPITA SELECTA (6 créditos ECTS).

En este módulo se abordan aquellas cuestiones de la fiscalidad internacional y europea que pueden revestir una especial trascendencia o actualidad en un momento determinado, aprovechando las consideraciones que sobre esa materia concreta puedan aportar profesionales de reconocido prestigio y miembros de los órganos políticos, administrativos o jurisdiccionales que hayan tenido experiencias prácticas en el ámbito de la fiscalidad internacional y europea.

Este módulo también contempla la asistencia a instituciones en las que se adoptan decisiones que revisten una especial trascendencia en el ámbito de la fiscalidad internacional y europea, así como la organización de eventos o jornadas, favoreciendo la movilidad del alumno y el conocimiento del funcionamiento práctico de estos centros de decisión**.**

MÓDULO III. FISCALIDAD COMUNITARIA (12 créditos ECTS).

Destinado al análisis del fenómeno tributario en el ámbito de la Unión Europea, está integrado por dos asignaturas.

Asignatura 1: *Los principios de la fiscalidad comunitaria y su incidencia sobre los sistemas tributarios estatales.*

Este bloque temático está destinado a proporcionar una visión global del sistema institucional y normativo de la Unión Europea, prestando una especial atención a aquellos aspectos con trascendencia en el ámbito tributario y a los principios de la fiscalidad europea elaborados a partir de la jurispruden-

cia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, analizando también aquellos aspectos problemáticos que pueden derivarse de la interacción de las normas comunitarias con la regulación estatal e internacional y las limitaciones que el respeto al ordenamiento jurídico europeo implica en el desarrollo de la política fiscal de los Estados miembros.

Asignatura 2: *Armonización fiscal y nuevas tendencias de la fiscalidad comunitaria.*

En este bloque temático se analizan los resultados obtenidos en la construcción de un auténtico Derecho Tributario Europeo a través de los mecanismos de la armonización fiscal (en materias relacionadas con la fiscalidad indirecta) y aproximación de legislaciones (en materias relacionadas con la fiscalidad directa), así como los últimos proyectos impulsados por las instituciones europeas en este ámbito. El bloque se completa con el análisis de las cuestiones que, en cada momento, puedan presentar una mayor actualidad en el ámbito de la fiscalidad europea.

MÓDULO IV. METODOLOGÍA EN LA INVESTIGACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA (6 créditos ECTS).

Este módulo aborda todas aquellas materias que resultan necesarias, tanto desde una perspectiva teórica como práctica, para la elaboración de un trabajo de carácter científico-doctrinal en el ámbito de la fiscalidad internacional y europea.

MÓDULO V: PRÁCTICAS EXTERNAS (6 créditos ECTS).

En este módulo se acomete la aplicación práctica de los contenidos teóricos desarrollados en los módulos de fiscalidad internacional y comunitaria, con la finalidad de trasladar al alumno una visión global de estas materias mediante el desarrollo de un periodo de prácticas en las diferentes empresas con las que se ha suscrito el correspondiente convenio.

MÓDULO VI: TRABAJO FIN DE MÁSTER (12 créditos ECTS).

En este módulo el alumno acomete, con el apoyo del tutor asignado, la elaboración de un trabajo de investigación.

IV. ORGANIZACIÓN DE LA ACTIVIDAD ACADÉMICA: DISTRIBUCIÓN TEMPORAL Y ADQUISICIÓN PROGRESIVA DE COMPETENCIAS

La organización de la actividad académica del Máster se realiza considerando dos objetivos fundamentales:

— El diseño de una distribución temporal coherente entre el trabajo guiado y el trabajo autónomo del alumno.

— El establecimiento de una secuencia temporal temática y de actividades que permita una adquisición progresiva de las competencias transversales y específicas que se pretenden alcanzar con el desarrollo de las materias que integran el Máster.

Atendiendo al primero de los objetivos mencionados, la actividad presencial se inicia en la última semana del mes de septiembre y finaliza en la primera quincena del mes de mayo, estableciéndose dos convocatorias (segunda quincena de julio y primera quincena de septiembre) para la defensa de los trabajos fin de Máster.

El desarrollo de las distintas actividades académicas que integran el curso se estructura a partir de un cronograma que se elabora tomando como referencia la ratio entre actividad presencial y no presencial por crédito ECTS que se establece en la normativa para la implantación de los nuevos títulos de Máster universitario adaptados al EEES[4], en la que se señala que el porcentaje de las actividades

[4] En el caso de la Universidad de Castilla-La Mancha esta normativa la constituye el Reglamento para la elaboración, diseño y aprobación de las nuevas enseñanzas de Máster Universitario en la Universidad de Castilla-La Mancha, aprobado por el Consejo de Gobierno de 9 de diciembre de 2008 y publicado en el *Boletín Oficial de la Universidad de Castilla-La Mancha* núm. 122, de marzo de 2009.

presenciales debe estar comprendido entre el 25 y el 40 por 100 del total de la carga de trabajo del alumno. Así, considerando que cada asignatura de 6 créditos equivaldría a 150 horas de trabajo del alumno, destinamos 40 horas al desarrollo de las actividades presenciales (lecciones magistrales, resolución de supuestos prácticos, tutorías y exámenes) y las 110 restantes al desarrollo de actividades de autoaprendizaje realizadas de manera autónoma por parte del alumno.

Con la finalidad de permitir una asimilación progresiva de los contenidos de cada una de las asignaturas consideramos oportuno alternar los periodos de actividad presencial con aquellos otros destinados al trabajo autónomo del alumno, razón por la que hemos concentrado la actividad docente de cada asignatura en seis sesiones (cada una con una duración aproximada de cinco horas) que se desarrollan, normalmente, a lo largo de un mes. La duración de las sesiones implica un esfuerzo adicional tanto para el profesor como para el alumno, y aunque a veces resulte difícil mantener la atención del alumno por un periodo de tiempo tan largo (con la consiguiente pérdida de concentración por parte del profesor) lo cierto es que esta distribución temporal de las sesiones merece una valoración positiva al conceder al alumno el tiempo necesario para ir profundizando en el estudio de la materia, así como para preparar el examen y los supuestos prácticos que se realizan en cada una de las asignaturas, al tiempo que permite a muchos alumnos conciliar su actividad laboral con la actividad académica del Máster.

EJEMPLO DISTRIBUCIÓN TEMPORAL ACTIVIDAD PRESENCIAL Y NO PRESENCIAL
ASIGNATURA: FISCALIDAD DE LA INVERSIÓN ESPAÑOLA EN EL EXTERIOR Y DERECHO COMPARADO
(6 ECTS)

Día	Hora	Docente	Materia a impartir
08/11/2010	16:00 - 20:45	ALFREDO GARCÍA PRATS	Lección 1
09/11/2010	16:00 - 20:45	ALFREDO GARCÍA PRATS	Lección 1
10/11/2010	16:00 - 20:45	EDUARDO SANZ GADEA //JOSÉ MANUEL SANTAMARÍA ADEMÁ	Lección 2
22/11/2010	16:00 - 20:45	ADOLFO MARTÍN JIMÉNEZ	Lección 3
23/11/2010	16:00 - 20:45	ADOLFO MARTÍN JIMÉNEZ	Lección 3
24/11/2010	16:00 - 20:45	DAVID MÜLCHI PANICO	Lección 3
29/11/2010	17:00 - 18:30		Test

Para conseguir la adquisición progresiva de competencias que nos marcábamos como segundo objetivo propusimos una secuencia temporal y temática de los diversos módulos que integran el plan de estudios del Máster que se ha demostrado bastante eficaz, constatándose una evolución constante en las habilidades manifestadas por el alumno como consecuencia de la interrelación de los conocimientos adquiridos en cada uno de estos módulos.

Según la planificación realizada los módulos se distribuyen en dos cuatrimestres, debiendo completarse un total de 30 créditos ECTS en cada uno de ellos. Así, el primer cuatrimestre se inicia con el desarrollo de las materias correspondientes al bloque temático de fiscalidad internacional, para enlazar seguidamente con el modulo *Capita Selecta* que presenta un carácter multidisciplinar (asume contenidos tanto de fiscalidad internacional y europea) que resulta adecuado para cerrar el primer grupo de conocimientos teóricos y adelantar los que son objeto de análisis durante la primera parte del segundo cuatrimestre.

Con el desarrollo, en el segundo cuatrimestre, de las materias correspondientes al bloque de fiscalidad europea finaliza una fase del Máster dedicada preferentemente a la transmisión de los conocimientos necesarios para que el alumno pueda afrontar con éxito la puesta en práctica de los mismos, desarrollando íntegramente las destrezas y habilidades que este Máster persigue a través de la bifurcación en dos itinerarios formativos (metodología jurídica o prácticas externas) a los que únicamente se accede una vez que el alumno ha superado un mínimo de 30 créditos ECTS, requisito especial mediante el que se pretende garantizar que el alumno ha acreditado un conocimiento suficiente de la materia con carácter previo a la aplicación práctica de la misma.

El segundo cuatrimestre finaliza con la defensa pública de un trabajo fin de Máster en el que deben plasmarse los conocimientos y competencias adquiridas a lo largo de todo el curso académico.

V. ACTIVIDADES FORMATIVAS, METODOLOGÍA DOCENTE Y EVALUACIÓN DE LAS COMPETENCIAS

El proceso de adaptación de las enseñanzas universitarias al EEES constituye un momento propicio para introducir innovaciones en la práctica docente que no pueden suponer, sin embargo, un menoscabo de la libertad de cátedra garantizada en nuestro texto constitucional. Conscientes de la necesidad de conjugar ambos intereses, al elaborar la memoria de verificación del Máster nos limitamos a formular determinadas indicaciones genéricas acerca de las actividades formativas, metodología y criterios de evaluación que podrían ser utilizados por los profesores encargados de impartir la docencia correspondiente a cada asignatura, pero reconociendo al mismo tiempo que corresponde al profesor concretar cada una de esas cuestiones al elaborar la guía de la asignatura.

Entre las actividades formativas propuestas en la memoria de verificación que han venido desarrollándose durante estos dos cursos académicos podemos mencionar las siguientes:

Lecciones magistrales.—Frente al tópico erróneo de que la adaptación al EEES debe suponer una reducción, o incluso eliminación, de la exposición de los contenidos de la asignatura por parte del profesor hemos optado por un modelo que implica el aumento de las lecciones magistrales respecto de las que venían impartiéndose en el periodo de docencia de los antiguos programas de doctorado, en cuanto entendemos que éstas constituyen un medio de aprendizaje imprescindible para que el alumno pueda adquirir los conocimientos teóricos básicos de la materia objeto de estudio.

Resolución de supuestos prácticos.—Constituye una actividad formativa que no parecía tener cabida en el periodo de docencia de los antiguos programas de doctorado y que hemos querido potenciar favoreciendo la participación de profesionales de la Administración tributaria y la empresa privada en la exposición y resolución de supuestos que se les hubieran planteado en el desarrollo de su actividad profesional, aportando una visión que puede resultar mucho más enriquecedora para el alumno que la resolución de determinados "supuestos de laboratorio".

Seminarios de orientación.—Utilizados para trasladar al alumno algunas consideraciones iniciales sobre aquellas asignaturas que presentan ciertas particularidades respecto a los sistemas tradicionales de aprendizaje con los que ya están familiarizados. Esta actividad formativa suele emplearse, fundamentalmente, en tres asignaturas.

– Prácticas externas: el seminario pretende especificar al alumno la forma en la que se desarrollarán las prácticas en la empresa receptora (asignación de tutor de empresa, cómo afrontar las tareas encomendadas, indicaciones sobre la elaboración de la memoria de prácticas, etc.).

– Metodología: se realiza un seminario conjunto con el personal de biblioteca destinado a instruir a los alumnos en la búsqueda de materiales bibliográficos, así como en la utilización eficiente de las bases de datos y demás recursos que se encuentran a su disposición.

– Trabajo fin de máster: pretende ofrecer al alumno unas orientaciones básicas acerca de la forma en la que se debe proceder a su elaboración y defensa, sin perjuicio de su posterior desarrollo por el tutor asignado.

Visitas a instituciones y empresas.—Se realizan en el marco de la asignatura *Capita Selecta* y permiten al alumno conocer el funcionamiento de algunas de las instituciones con capacidad decisional en el ámbito de la fiscalidad internacional y europea, así como una primera toma de contacto con las empresas en las que podrán desarrollar sus prácticas.

Jornadas.—Se realizan, también, en el marco de la asignatura *Capita Selecta* y sirven para profundizar en el análisis de una materia concreta mediante la confrontación de las visiones aportadas por profesores y profesionales procedentes de diferentes países.

Atendiendo a la distribución de la Universidad de Castilla-La Mancha en diversos *campus* mediante los que se pretende abarcar toda la geografía regional, para el desarrollo de estas acciones formativas ha resultado imprescindible el uso de nuevas tecnologías. Así, por ejemplo, gracias al sistema de *videoconferencia* y al *netmeeting* se han podido seguir las sesiones de manera simultánea en los cuatro campus de Albacete, Toledo, Cuenca y Ciudad Real, añadiéndose este curso académico una nueva herramienta (las pizarras interactivas) que facilita considerablemente el desarrollo de la activi-

dad docente y que, unidas a la utilización de plataformas de enseñanza virtual como *moodle*, permiten ofrecer al alumno un mayor grado de interacción con el profesor.

Sin negar la importancia que corresponde a estas herramientas, no cabe duda de que el recurso más importante lo constituyen los docentes que participan en el Máster, razón por la que se ha realizado un considerable esfuerzo por diseñar un programa en el que, además de los profesores de la Universidad de Castilla-La Mancha, participan también profesores de otras universidades españolas y europeas, así como profesionales de la Administración tributaria y de la empresa privada. Este ha sido, sin duda, uno de los aspectos más positivos del Máster, ya que nos ha permitido transmitir al alumno las diferentes perspectivas desde la que puede abordarse el estudio de la fiscalidad internacional y europea.

Conscientes del importante papel que pueden desempeñar los profesores invitados no hemos querido limitar su intervención al desarrollo de las sesiones teóricas o prácticas, sino que hemos considerado oportuno hacerlos partícipes en la evaluación de los alumnos, consiguiendo una mayor implicación del profesorado externo que se ha demostrado especialmente interesante en el caso de los ponentes procedentes de las empresas con las que se ha suscrito el correspondiente convenio de prácticas, en la medida en que les permite una aproximación inicial a las capacidades y habilidades de los alumnos que posteriormente desarrollarán prácticas en sus empresas.

El plan de estudios del Máster pretende una adquisición gradual de las competencias genéricas y específicas de la titulación por parte del alumno, razón por la que resulta oportuno acudir al sistema de evaluación que en cada fase del aprendizaje resulte más adecuado para constatar la adquisición de dichas competencias. Esto es, se pretende desarrollar un auténtico *sistema de evaluación continua*, lo que en nuestra opinión no implica ni renunciar al examen como mecanismo válido para valorar el progreso realizado por el alumno en el proceso de adquisición de competencias ni generalizar la presentación de trabajos por parte del alumno como sistema único o preferente de evaluación.

Intentando ser consecuentes con este planteamiento, adoptamos distintos sistemas de evaluación atendiendo a la fase del aprendizaje en que nos encontremos. Así, entendemos que la realización de exámenes resulta especialmente adecuada en las asignaturas de contenido sustantivo que integran los módulos de fiscalidad internacional y europea, ya que estas pruebas permiten verificar que el alumno comprende los conceptos básicos y la estructura normativa que presiden cada una de estas materias. Exigir al alumno la elaboración de un trabajo cuando aun no domina estos aspectos esenciales de la fiscalidad internacional y europea puede ser frustrante tanto para el alumno como para el profesor, incurriéndose en un riesgo evidente de que ese trabajo constituya una mera "traslación directa" de contenidos de diversa índole y procedencia que no resulta útil ni para demostrar la asimilación de los conceptos básicos ni para que el alumno pueda realizar un análisis personal y crítico de los mismos.

Junto a la realización de pruebas orales y escritas también se ha contemplado la posibilidad de acudir a otros sistemas que pueden resultar más adecuados para evaluar las competencias adquiridas en otras asignaturas del Máster.

Así, por ejemplo, para evaluar las competencias adquiridas en la asignatura *Capita Selecta* los alumnos deben presentar una memoria comprensiva de las actividades realizadas durante el mismo, dedicando una especial atención al análisis de los temas abordados en la *Jornada de Estudios Tributarios Europeos*, añadiendo bibliografía y cualquier otra fuente de información que pudiera resultar relevante para profundizar en el estudio de dichas cuestiones, permitiendo demostrar al alumno su capacidad para gestionar, analizar y sintetizar conjuntos complejos y variados de datos y fuentes documentales. Adicionalmente deberán presentar una propuesta para la elaboración de un trabajo de investigación que permitirá valorar su capacidad para desarrollar un discurso lógico y bien estructurado, sirviendo también para fijar con suficiente antelación el tema que constituirá el objeto de su trabajo final de Máster.

En el módulo de *Prácticas Externas* se acude a un sistema de evaluación que permite contrastar la valoración que realizan de este periodo tanto el tutor de la empresa, que deberá elaborar un informe en el que se exprese su grado de satisfacción con las tareas asumidas por el alumno, como el propio alumno, que deberá presentar una memoria de prácticas en la que especifique todas las labores desempeñadas y su relación con los contenidos del Máster. Este sistema de evaluación permite conocer tanto la capacidad del alumno para aplicar los conocimientos teóricos adquiridos en la resolución de supuestos prácticos complejos como la adecuación de las prácticas ofrecidas por la empresa al con-

tenido sustantivo del Máster, permitiendo verificar si las funciones asumidas por el alumno durante el periodo de prácticas permiten realmente la adquisición de las competencias que se pretenden mediante su realización.

La utilización de todos estos sistemas nos ha permitido realizar una verdadera evaluación continua de las competencias adquiridas por el alumno a lo largo del Máster sin incurrir, como solía ser habitual en los estudios de posgrado existentes en el ámbito jurídico-tributario, en la exigencia de un número excesivo de trabajos que podían llegar a causar cierta saturación tanto en el profesor como en el alumno. Esta afirmación no supone desconocer el papel que puede corresponder al trabajo autónomo elaborado por el alumno como mecanismo idóneo para adquirir las competencias que se pretenden mediante su realización, sino la necesidad de limitar este sistema a la fase del aprendizaje en la que resulta más adecuado, por ejemplo, mediante el desarrollo progresivo de un trabajo final de Máster.

VI. COORDINACIÓN DOCENTE

La coordinación de las actividades docentes constituye otro de los aspectos esenciales en el proceso de adaptación de las enseñanzas universitarias al EEES, especialmente cuando se propone un contenido tan especializado como el que integra el plan de estudios del Máster Universitario en Fiscalidad Internacional y Comunitaria, razón por la que, además de concretar las labores que en este aspecto corresponde desarrollar al Coordinador y a la Comisión Académica del Máster, consideramos oportuno establecer la figura del *Responsable de Módulo*, que será el encargado de coordinar las actividades que se desarrollen en un módulo concreto, realizar las propuestas que considere oportunas para su perfeccionamiento y coordinar a los distintos profesores que impartan docencia en el mismo con la finalidad de evitar solapamientos entre las materias y actividades desarrolladas por cada profesor.

Las funciones desarrolladas por el Responsable de Módulo se asimilan así, en cierto modo, a las asumidas por los *Coordinadores de Curso* existentes en los nuevos títulos de grado, aportando una visión general del módulo que trasciende la visión parcial que puede tener el profesor que imparte una determinada materia en una asignatura concreta y que resulta especialmente útil cuando, como sucede en casi todas las asignaturas del Máster, la docencia es impartida por varios profesores.

Con el fin de solventar las deficiencias advertidas, la Comisión Académica del Máster celebra una reunión al finalizar el curso académico con todos los Responsables de Módulo en la que deben informar sobre los solapamientos que se hubieran producido entre las diversas materias que integran cada módulo y entre los distintos módulos, realizándose las modificaciones y reasignaciones de contenidos que resulten pertinentes.

La creación de esta figura de coordinación ha resultado muy positiva, ya que nos he permitido realizar una mejor delimitación de los contenidos que corresponden a cada una de las asignaturas del Máster y una mejor distribución de las asignaturas que integran un módulo concreto, llegando a reubicar temporalmente alguna de ellas con la finalidad de adecuar mejor la organización temporal de nuestro plan de estudios a los conocimientos previos del alumno y a las competencias que se pretenden alcanzar en cada fase del aprendizaje.

Además, atendiendo al carácter que pueden revestir los estudios de Máster Universitario como etapa previa a los estudios de Doctorado, consideramos oportuno crear una *Comisión Científica* que es la encargada de coordinar la actividad investigadora del *Máster* proponiendo las líneas de investigación que se desarrollarán en su seno y garantizando su coordinación con las ofertadas en el Programa de Doctorado en Fiscalidad Internacional y Comunitaria, asegurando su continuidad temática y su adecuación a las cuestiones que fueron analizadas por los alumnos en el periodo formativo de sus estudios de posgrado.

VII. MECANISMOS DE GARANTÍA DE LA CALIDAD

La persecución de una mejora constante en el plan de estudios propuesto nos ha llevado a someter el *Máster* a determinados procedimientos de evaluación, tanto internos como externos, mediante los que pretendemos garantizar la calidad de la enseñanza impartida.

Por lo que respecta a los *mecanismos internos*, además de las encuestas realizadas a los alumnos por la Oficina de Evaluación de la Calidad de la Universidad de Castilla-La Mancha, destinadas a conocer la valoración global que los alumnos realizan de la titulación, realizamos encuestas individuales de evaluación del profesorado en cada una de las asignaturas que conforman el plan de estudios, atendiendo también a las sugerencias realizadas por las Comisiones de Garantía de la Calidad de los distintos Centros donde se imparte el Máster.

En cuanto a los *mecanismos externos*, el Máster está sometido a las auditorías que en cualquier momento puede realizar la *Agencia de Calidad Universitaria de Castilla-La Mancha*. Además, al tratarse de una enseñanza de carácter oficial inscrita en el Registro de Universidades, Centros y Título, también está cometido al procedimiento de evaluación que cada seis años desarrolla la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad para renovar la acreditación inicialmente concedida.

VIII. CONCLUSIONES

La adaptación de los estudios de posgrado al EEES realizada por el Centro Internacional de Estudios Fiscales y el Área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Castilla-La Mancha mediante la implantación del Máster Universitario en Fiscalidad Internacional y Comunitaria ha supuesto la realización de una importante inversión, tanto en términos materiales como humanos, con la finalidad de ofrecer una propuesta formativa innovadora en el ámbito de los estudios jurídico-tributarios que no está exenta de luces y sombras.

Las principales dificultades para ofrecer una titulación de este tipo derivan, en nuestra opinión, de la configuración que tradicionalmente han presentado los estudios de Máster como parte integrante de la oferta formativa de centros privados de enseñanza o del catálogo de títulos propios de las universidades, trasladando al alumno una visión de los estudios de posgrado que poco o nada se corresponde con los aspectos materiales y metodológicos que deben observarse necesariamente en la configuración de un plan de estudios conducente a la obtención de un título oficial en el que, como sucede en nuestro Máster, deben utilizarse todos los sistemas de evaluación (incluidos los exámenes) para verificar la adquisición de competencias y valorar el grado de aprovechamiento demostrado por el alumno.

De manera más concreta podemos referirnos a algunos de los inconvenientes que han surgido en relación con la elaboración de los trabajos fin de Máster, consistentes esencialmente en las dificultades manifestadas por bastantes alumnos para realizar un trabajo de investigación que implicase una auténtica asimilación, y no una traslación más o menos directa, de los materiales empleados en su elaboración. Frente a estas situaciones han resultado especialmente gratificantes aquellos trabajos en los que el alumno no sólo estructuraba de forma coherente su discurso, sino que realizaba aportaciones personales mediante las que demostraba su conocimiento de la materia y su capacidad para realizar un análisis crítico de la misma.

Junto a las dificultades expresadas, debemos mencionar también determinados aspectos que han merecido una valoración muy positiva, tales como el apoyo prestado por las empresas colaboradoras y por muchos de los profesionales de las mismas que se han identificado con nuestra propuesta, permitiendo la realización de prácticas por parte de nuestros alumnos e implicándose plenamente en el desarrollo de las tareas docentes que les fueron encomendadas.

También deben destacarse como aspecto positivo los resultados obtenidos por dos de nuestras alumnas que, tras la finalización del Máster, han conseguido integrarse en el mercado laboral al resultar contratadas, respectivamente, como técnico superior de investigación en la Vicepresidencia de Relaciones Internacionales e Institucionales del *Consejo Superior de Investigaciones Científicas* (CSIC) y como abogada en el Departamento Fiscal de *Garrigues*. Así pues, si entendemos que el mejor parámetro de calidad debe ser aquel que tome en consideración las labores desarrolladas por nuestros egresados al finalizar sus estudios, debemos concluir afirmando que los resultados obtenidos hasta el momento son ciertamente esperanzadores.

La enseñanza del Derecho Financiero y Tributario en los Grados no jurídicos adaptados a Bolonia. Experiencia en la Universidad Pablo de Olavide de Sevilla

JESÚS RAMOS PRIETO
MONTSERRAT HERMOSÍN ÁLVAREZ
(Universidad Pablo de Olavide de Sevilla)

RESUMEN

La esfera del Derecho Tributario trasciende a múltiples ámbitos de nuestro entorno económico y social, de ahí que no sólo se imparta en los estudios de Derecho, sino también en otras titulaciones de las Ciencias Sociales. Las Universidades españolas se han adaptado al Espacio Europeo de Educación Superior, aprobando los nuevos estudios de grado siguiendo las directrices de Bolonia. La Universidad Pablo de Olavide no ha sido una excepción y la disciplina del Derecho Financiero y Tributario se ha incluido además de en el grado en Derecho, en los grados en Finanzas y Contabilidad, Administración y Dirección de Empresas y Relaciones Laborales y Recursos Humanos.

En esta comunicación presentamos una experiencia docente seguida en nuestra disciplina en la Universidad Pablo de Olavide: *la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario en los Grados no jurídicos adaptados a Bolonia.*

Enseñar materias jurídicas fuera de las aulas de una Facultad de Derecho ha demandado siempre un esfuerzo de adaptación por parte del profesorado a las necesidades formativas de los estudiantes de perfil no jurídico. De ahí que repasemos las principales dificultades con que tropiezan estos estudiantes (el lenguaje jurídico, la comprensión de las instituciones y conceptos jurídicos básicos, etc.) y los retos más relevantes que ha de afrontar el docente al realizar esta tarea. En nuestra experiencia como docentes hemos observado que, si se consigue dar un enfoque adecuado, el Derecho Financiero y Tributario es una asignatura que suele suscitar un notable interés entre los alumnos de otros estudios universitarios no jurídicos.

1. INTRODUCCIÓN

El Derecho Financiero y Tributario, como parte esencial del ordenamiento jurídico, ha estado presente desde hace muchos años en las enseñanzas oficiales impartidas en las universidades españolas.

La reforma de los planes de estudio exigida por la adaptación de nuestro sistema universitario a las directrices del Espacio Europeo de Educación Superior (EEES) no ha alterado esta situación. A pesar del recorte de que ha sido objeto la duración de muchos estudios de primer nivel (de 5 a 4 cursos académicos), de la consiguiente reducción del número de asignaturas y del tránsito hacia un modelo que supera la simple asimilación de conocimientos para perseguir la adquisición de competencias por parte de los estudiantes, el análisis de la configuración básica del sistema tributario ha vuelto a ser incluido en el itinerario formativo de otros grados distinto del de Derecho.

Ante tal panorama, vamos a sintetizar los principales problemas y desafíos más destacados que, en nuestra opinión, plantea la enseñanza de esta materia en el marco de titulaciones no jurídicas adaptadas a Bolonia. Para ello tendremos presentes en todo momento las innovaciones en materia de metodología de enseñanza y de evaluación que ha traído consigo la adopción del sistema de créditos europeos o *ECTS* (*European Credit Transfer System*) como forma de cómputo del haber académico.

2. EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO EN LOS PLANES DE ESTUDIO DE LAS CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS

a) Antes del EEES (licenciaturas y diplomaturas)

El Derecho, en general, y el Derecho Financiero y Tributario, en particular, tenían un hueco importante en las titulaciones anteriores a la reforma resultante del proceso de Bolonia. Al elaborar las directrices específicas y los planes de estudio de las diplomaturas y licenciaturas se tuvo una clara convicción de la necesidad de que los estudiantes de numerosas titulaciones del ámbito de las Ciencias sociales y económicas adquiriesen unos conocimientos elementales sobre determinados sectores del ordenamiento jurídico (civil, mercantil, laboral, tributario, penales, procesales, etc.), vinculados o colindantes con su futura actividad profesional. Aun cuando no se tratase de preparar a profesionales jurídicos, su desempeño en determinados ámbitos como la empresa, las relaciones laborales o la actividad económica en general requería de unas nociones mínimas de Derecho.

Podemos tomar con referencia la Universidad Pablo de Olavide (UPO), que desde su creación en 1997 adscribió al área de Derecho Financiero y Tributario una serie de asignaturas en los planes de estudio que actualmente se hallan en proceso de extinción:

Titulación	Asignatura	Carácter	Curso	Créditos académicos
Licenciatura en Administración y Dirección de Empresas	Derecho Tributario I	Obligatoria	3.º	4,5
	Derecho Tributario II	Optativa	4.º	4,5
Licenciatura en Ciencias del Trabajo	Procedimientos de gestión tributaria	Optativa	4.º	4,5
Licenciatura en Ciencias Políticas y de la Administración	Derecho Financiero	Obligatoria	5.º	6
Diplomatura en Ciencias Empresariales	Introducción al Derecho Tributario	Troncal	2.º	6
	Derecho Tributario de Cooperativas y Entidades no Lucrativas	Optativa	3.º	4,5
Diplomatura en Relaciones Laborales	Derecho Fiscal	Optativa	3.º	4,5

b) En el EEES (grados)

De conformidad con los artículos 9 y 12 del Real Decreto 1393/2007, de 29 de octubre, por el que se establece la ordenación de las enseñanzas universitarias oficiales (parcialmente modificado por el Real Decreto 861/2010, de 2 de julio), el grado se concibe como una *formación general*, en una o varias disciplinas, que se orienta hacia la preparación para el ejercicio de actividades de carácter profesional. Los planes de estudios conducentes a la obtención de este tipo de título de primer nivel se componen de 240 créditos europeos (ECTS), a razón de 60 créditos europeos por curso o, lo que es lo mismo, 30 créditos por semestre. Cada Universidad propondrá la adscripción del correspondiente título a una de las cinco grandes ramas de conocimiento que menciona la citada disposición reglamentaria (Artes y Humanidades, Ciencias, Ciencias de la Salud, Ciencias Sociales y Jurídicas e Ingeniería y Arquitectura).

En coherencia con esa vocación generalista y, en su caso, multidisciplinar, la UPO ha incluido asignaturas jurídicas y, más concretamente, de Derecho Tributario, en los planes de estudio de algunas titulaciones de la rama de Ciencias Sociales y Jurídicas:

Grado en Finanzas y Contabilidad.—Las asignaturas *Derecho Tributario* (obligatoria, 6 créditos, 1.er curso, 2.º semestre) y *Derecho Mercantil y Fiscal del Seguro* (optativa, 6 créditos, 4.º curso, 2.º semestre) integran, junto con Derecho Bancario y Bursátil (optativa, 6 créditos, 4.º curso, 1.er semestre), un módulo denominado "Análisis del entorno jurídico" (18 créditos).

Grado en Administración y Dirección de Empresas.—En él figura la asignatura *Derecho Tributario de la Empresa* (obligatoria, 6 créditos, 2.º curso, 1.er semestre), que forma parte del módulo "Análisis del entorno económico y jurídico" (24 créditos) junto con otras tres asignaturas de corte económico.

Grado en Relaciones Laborales y Recursos Humanos.—Dentro del módulo de optativas se ha incluido la asignatura *Régimen tributario de la empres*a (6 créditos, 4.º curso).

3. PRINCIPALES PROBLEMAS Y DESAFÍOS QUE PLANTEA EL APRENDIZAJE DE MATERIAS COMO EL DERECHO TRIBUTARIO EN ENSEÑANZAS DE GRADO NO JURÍDICAS

En este apartado sintetizamos los interrogantes más relevantes que, a nuestro modo de ver, deben tomarse en consideración a la hora de organizar y planificar el proceso de enseñanza-aprendizaje en asignaturas jurídicas que, como el Derecho Financiero y Tributario, forman parte de los nuevos planes de estudio de grado. Algunas de las cuestiones planteadas, que deben reflejarse en las en las correspondientes guías docentes, son específicas de esta disciplina, mientras que otras se comparten con las demás asignaturas jurídicas. Expresamos con brevedad nuestras opiniones personales, basadas en la experiencia adquirida durante cursos académicos anteriores y contrastadas, en la medida de lo posible, con las valoraciones expresadas por los alumnos a través de encuestas.

a) ¿En qué pueden contribuir las materias jurídicas a los objetivos formativos de estos estudios?

¿Para qué sirve cursar asignaturas de Derecho en enseñanzas no jurídicas? ¿Qué deben saber y saber hacer los estudiantes cuando pensamos en los contenidos y habilidades propios de nuestra materia? Esta es la primera cuestión que hay que plantearse con detenimiento y que trasladar a los alumnos al inicio del curso.

La premisa de partida resulta obvia: estas asignaturas no tienen como destinatarios a futuros juristas, a personas que vayan a desempeñar profesiones jurídicas en cualquiera de sus múltiples variantes. Los objetivos de aprendizaje son distintos y, por tanto, conviene tener presente en todo momento que se intenta completar con una visión general de aspectos sectoriales del Derecho la formación de quienes van a ejercer su actividad profesional en ámbitos tan diversos como la gestión de empresas y otras organizaciones públicas y privadas, la contabilidad, las finanzas, la banca y los seguros, las relaciones laborales y la gestión de los recursos humanos en el ámbito de la empresa, entre otros.

Ello no supone, en modo alguno, una minusvaloración de los alumnos de estas titulaciones. No se piensa en rebajar sin más bajar los niveles de exigencia respecto a alumnos de grados de contenido jurídico, sino más bien en orientar debidamente la materia en función de contenidos y perspectivas que puedan ser de su interés.

Esta tarea ha sido unas de las más importantes que ha habido que abordar al hilo del reciente proceso de elaboración de los nuevos planes de estudio, donde se ha requerido una reflexión (a la que no siempre se ha prestado la debida atención) acerca de cuál ha de ser la aportación de materias jurídicas como el Derecho Tributario al perfil o perfiles profesionales contemplados en otros estudios de grado distintos del Derecho. Para ello, ha sido preciso identificar, dentro de listado de competencias generales y específicas que deben adquirir los estudiantes, cuáles deben vincularse al aprendizaje de esta materia.

Por fortuna, este aspecto ha quedado ya bastante definido en las memorias elaboradas por las universidades para la verificación de los títulos oficiales de grado por parte de la Agencia Nacional de Evaluación de Calidad y Acreditación (ANECA). En ellas se han identificado las competencias específicas que el estudiante debe asumir en los diferentes módulos de aprendizaje, así como aquellas competencias genéricas de la titulación (sistémicas, personales e instrumentales) que van a desarrollarse en los mismos. Sirvan de ejemplo dos módulos de contenido jurídico-tributario incluidos en dos de los citados grados de la UPO.

Grado en Finanzas y Contabilidad ***Módulo Análisis del entorno jurídico (18 ECTS)***		
Derecho Tributario (6 ECTS obligatorios)	Derecho Bancario y Bursátil (6 ECTS optativos)	Derecho Mercantil y Fiscal del Seguro (6 ECTS optativos)
Competencias específicas del módulo: 1. Conocer y saber aplicar las fuentes jurídicas, principalmente las legales y jurisprudenciales. 2. Conocer las nociones fundamentales del Derecho Tributario y el sistema tributario español. Comprender los Impuestos sobre Renta de las Personas Físicas, Sociedades y Valor Añadido y otras figuras impositivas relacionadas con la tributación empresarial. 3. Conocer la legislación, contratación y garantías bancarias. Entender el régimen jurídico del mercado de valores. Saber qué son los valores negociables, los contratos y las operaciones del mercado de valores. 4. Entender el concepto de contratos, sus elementos integrantes y las clases de seguros. Conocer la normativa reguladora y los operadores en el mercado del seguro, así como la fiscalidad de estos productos.		

Grado en Administración y Dirección de Empresas *Módulo Análisis del entorno económico y jurídico (24 ECTS)*			
Economía Internacional (6 ECTS obligatorios)	Economía Aplicada (6 ECTS obligatorios)	Economía del Comportamiento (6 ECTS optativos)	Derecho Tributario de la Empresa (6 ECTS obligatorios)
Competencias específicas del módulo conectadas con el Derecho Tributario: Comprender las nociones fundamentales del Derecho Tributario y del sistema tributario.			

b) ¿Qué contenidos deben aprender los estudiantes de un perfil no jurídico?

Esta segunda cuestión se halla estrechamente ligada a la anterior, pues la selección de contenidos debe efectuarse igualmente teniendo en cuenta los condicionantes arriba comentados.

Además, no puede olvidarse que para configurar las asignaturas de acuerdo con el sistema de créditos europeos ha sido preciso afinar en la delimitación de su contenido, con el fin de evitar que el estudiante se limite a adquirir únicamente conocimientos y no adquiera otro tipo de habilidades y destrezas. Para respetar esta pauta ha sido preciso aligerar el alto volumen de información típico de los programas tradicionales, que en muchas ocasiones los estudiantes se limitaban a memorizar, sin una reflexión crítica ni una verdadera asimilación de los conceptos e instituciones más relevantes, a los solos efectos superar el trámite de evaluación mediante los exámenes.

En definitiva, se pretende que el alumno adquiera una visión general de la materia que le permita, si lo estima oportuno o necesario en el futuro, una ulterior profundización, vía master u otra formación de posgrado. En este sentido, el EEES apuesta de modo decidido por el aprendizaje a lo largo de la vida, esquema donde la educación superior se concibe como una etapa fundamental, no una meta, que debe sentar unas bases sólidas para continuar el proceso formativo. Tras esta elección subyace el tránsito de una concepción de los estudios superiores como una ocupación de pocos años que debe servir para trabajar toda la vida a otra que propugna estudiar de manera continuada para poder trabajar en mejores condiciones.

De nuevo acudimos a las memorias de dos títulos de grado de la UPO (Finanzas y Contabilidad y Administración y Dirección de Empresas), donde se han seleccionado los contenidos siguientes para las asignaturas de Derecho Tributario.

Grado en Finanzas y Contabilidad *Módulo Análisis del entorno jurídico (18CTS)*
Nociones fundamentales del Derecho Tributario. El sistema tributario español. Los Impuestos sobre Renta de las Personas Físicas, Sociedades y Valor Añadido. Régimen fiscal del contrato de seguro.
Grado en Administración y Dirección de Empresas ***Módulo análisis del entorno económico y jurídico (24CTS)***
Nociones fundamentales del Derecho Tributario. Estructura del sistema tributario español. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Impuesto sobre Sociedades. Impuesto sobre el Valor Añadido. Otras figuras impositivas relacionadas con la tributación empresarial.

c) ¿Cómo familiarizar a los estudiantes con el lenguaje jurídico?

Un escollo tradicional a la hora de enseñar asignaturas jurídicas a quienes no cursan estudios de Derecho son las peculiaridades del lenguaje jurídico. A lo largo de nuestra actividad docente hemos tenido ocasión de constatar que bastantes estudiantes, sobre todo cuando se actúa en los primeros cursos, tropiezan con serias dificultades para comprender el significado y alcance de términos elementales del Derecho privado y del Derecho público (contrato, ley, acto administrativo, persona jurídica, etc.), que perciben como crípticos u obscuros. Tampoco les resulta familiar la forma de redacción habitual en la mayor parte de los escritos jurídicos. Y más ardua aún se presenta la tarea de enfrentarles a la lectura de disposiciones legales y reglamentarias, que les resultan especialmente ininteligibles cuando se refieren a un ámbito como la normativa tributaria, plagada de tecnicismos y que en muchos casos es el producto de una deficiente técnica jurídica.

Existen diversas opciones para remediar este problema. A nuestro juicio, el profesor debe huir de la tentación de actuar de modo constante como una especie de diccionario o enciclopedia jurídica. Tal planteamiento se halla en las antípodas de la idea del autoaprendizaje implícita en el sistema europeo de créditos. Por el contrario, creemos que puede resultar de notable utilidad la elaboración de *glosarios* de los términos más frecuentes o relevantes por parte de los estudiantes (de modo individual o en grupo), como material que además de servir de apoyo en su proceso de aprendizaje pueda ser tomado como un elemento más a considerar en el momento de la evaluación.

Dificultades	Alternativas
— El lenguaje jurídico a veces resulta críptico u oscuro. — En la normativa tributaria aparecen numerosos tecnicismos, a veces producto de una deficiente técnica jurídica.	— Insistir en la idea del autoaprendizaje. — Elaboración de glosarios de términos más frecuentes o relevantes. — Utilización de material de apoyo en el proceso de aprendizaje.

d) ¿Cómo lograr una adecuada asimilación de conceptos e instituciones jurídicos? La primacía del enfoque práctico

En íntima conexión con la cuestión del lenguaje está, asimismo, la elección del método más idóneo para procurar una correcta asimilación y aplicación de conceptos e instituciones jurídicos en cuanto competencia cognitiva. En este punto la experiencia desarrollada en este tipo de titulaciones nos confirma que conviene evitar, en la medida de lo posible, explicaciones puramente teóricas, que muchos alumnos rechazan como demasiado abstractas y alejadas de la realidad. Y, en coherencia con lo anterior, hay que evitar que los alumnos caigan en la tentación de un aprendizaje meramente memorístico.

El trabajo mediante el análisis y resolución de casos prácticos resulta muy útil, por cuanto contribuye a que los destinatarios comprendan verdaderamente el funcionamiento del Derecho y a despertar su interés. Sin renunciar por completo a la exposición teórica del profesor, debe primarse el enfoque práctico, con miras a que sean los propios alumnos quienes identifiquen los rasgos esenciales de los conceptos clave, a partir de supuestos lo más reales posibles. Los aspectos teóricos pueden ser desarrollados a partir del examen de supuestos de la práctica fiscal en tributos como el IRPF, el Impuesto sobre Sociedades o el IVA. Dado este primer paso, les resultará mucho más sencilla la elaboración de mapas o índices de los conceptos más relevantes que se detallen en la guía docente de la asignatura.

Evitar	— Explicaciones puramente teóricas, abstractas y alejadas de la realidad. — Aprendizaje meramente memorístico.
Motivar	— No renunciar a la exposición teórica del profesor. — Enfoque práctico: análisis y resolución de casos.

e) ¿Cómo enseñar Derecho Tributario sin el acervo previo de otras materias jurídicas básicas?

Un depurado aprendizaje del Derecho Tributario presupone en teoría que el estudiante ha de poseer un mínimo conocimiento previo de algunos conceptos propios de otras ramas como el Derecho Civil, el Mercantil o el Laboral. En los estudios de Derecho la mayoría de los alumnos cumplen sin dificultad esta condición, dado que la asignatura se ha ubicado tradicionalmente en los cursos superiores.

En cambio, en las titulaciones no jurídicas es muy habitual que deba aprenderse el régimen fiscal de instituciones o figuras cuyo régimen jurídico resulta poco o nada conocido por el alumno. Por ejemplo, en los grados en Finanzas y Contabilidad y Administración y Dirección de Empresas de la UPO la asignatura Derecho Tributario sólo va precedida en el tiempo de una asignatura, denominada Derecho de la empresa, que se centra casi exclusivamente en el análisis de aspectos mercantiles. Ello hace que el estudiante no esté familiarizado con nociones civiles o laborales como el contrato, los derechos reales, la sucesión, la comunidad de bienes, la relación laboral, las pensiones, etc., cuyas implicaciones tributarias nos corresponde abordar.

Creemos que es importante incitar también este punto la curiosidad del alumno, que puede lograr una comprensión de tales conceptos extratributarios con una adecuada orientación del profesor.

Aprendizaje del Derecho Tributario	
Presupone un mínimo conocimiento de conceptos propios de otras ramas jurídicas.	
Problema: en Titulaciones no jurídicas el estudiante no tiene esas nociones previas y, sin embargo, debe estudiar sus implicaciones tributarias.	*Alternativa*: una adecuada orientación del profesor en estos conceptos extratributarios, motivando la curiosidad del alumno.

f) ¿Cómo motivar a los estudiantes? Ventajas del Derecho Tributario

En ocasiones hemos detectado cierto prejuicio de algunos estudiantes ante la asignatura, que por su contenido jurídico consideran un elemento extraño dentro del plan de estudios.

Sin embargo, el Derecho Tributario cuenta con una ventaja para diluir con facilidad esta clase de actitudes: su acentuada dimensión práctica. El alumno capta enseguida esta faceta si desde un primer momento se le hace caer en la cuenta de la importancia que tienen hoy en día, tanto en la vertiente profesional como en la personal, las relaciones con la Administración tributaria (comúnmente denominada como Hacienda), aunque sólo sea como simple ciudadano-contribuyente que antes o después se verá afectado por la obligación de pagar tributos.

Estudiantes de Titulaciones no jurídicas ¿Motivados ante el Derecho Tributario?	
Problema: contenido jurídico. El derecho tributario es una disciplina "extraña" dentro de su plan de estudios	*Alternativa*: hacer ver desde el primer momento la vertiente práctica de esta asignatura, no sólo para su vertiente profesional sino también personal, como ciudadano-contribuyente.

g) ¿Qué materiales se pueden utilizar?

En este punto conviene actuar con realismo. Resulta utópico pensar que la mayoría de los estudiantes de los grados de corte económico-empresarial estén en condiciones de preparar la asignatura siguiendo un manual tradicional, acompañado de la pertinente legislación o código, como se ha estilado durante tanto tiempo (aunque cada vez menos) en las Facultades de Derecho.

Para empezar, no conocemos hasta la fecha un manual de Derecho Tributario verdaderamente adaptado a las necesidades formativas de estos alumnos y al modelo ECTS, sin perjuicio de que animemos a su utilización como instrumento de consulta o para completar la información sobre algunos aspectos concretos. Por otro lado, tampoco cabe exigirles el uso de un código tributario exhaustivo que contiene muchas normas cuyo manejo no van a precisar.

En los últimos años el aula virtual se ha convertido en el soporte básico de nuestra docencia, como canal para poner a disposición de los estudiantes los materiales propios de la asignatura y posibilitar, igualmente, una comunicación mucho más fluida y permanente con el profesor y entre ellos mismos. En particular, hemos configurado cursos *on line* con una estructura bastante sencilla, pudiendo encontrar el alumno en ellos los siguientes contenidos o herramientas básicos:



CONTENIDOS O HERRAMIENTAS BÁSICAS
— Guía docente.
— Normativa básica de referencia.
— Contenidos de las diferentes unidades temáticas, a través de diapositivas en formato *PowerPoint*, esquemas, resúmenes, etc.
— Actividades prácticas y seminarios (enunciados, soluciones, orientaciones generales, etc.).
— Cuestionarios de autoevaluación (breves test con respuestas cerradas, concebidos para que los estudiantes puedan controlar los conocimientos adquiridos mediante el estudio de las diferentes unidades temáticas).
— Actividades de evaluación (test y pruebas teórico-prácticas).
— Lecturas recomendadas (jurisprudencia, documentos emanados de la Administración tributaria, etc.).

4. LA EXPERIENCIA DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO EN LOS NUEVOS ESTUDIOS DE GRADO

A continuación, pasamos a describir la manera en que hemos concebido la enseñanza de las asignaturas *Derecho Tributario* y *Derecho Tributario de la empresa* de los nuevos grados en Finanzas y Contabilidad (1.er curso) y en Administración y Dirección de Empresas (2.º curso), respectivamente. Pese a su diversa denominación, ambas tienen una carga de créditos (6 ECTS), un contenido y un enfoque idénticos. No obstante, en el primer caso la asignatura ya fue impartida durante el segundo semestre del curso 2009-2010, mientras que en el segundo se imparte en el primer semestre del curso 2010-2011.

a) Modelo docente aplicado: enseñanzas básicas (grupo completo) y enseñanzas prácticas y de desarrollo (grupos reducidos)

Tras las experiencias piloto de implantación del sistema de créditos europeos, puestas en marcha desde el curso 2004-2005, la UPO ha definido institucionalmente un marco general de ordenación académica de los nuevos grados que concreta la relación entre la forma de actividad docente y el número de alumnos necesarios y convenientes.

En orden a facilitar la organización del proceso de enseñanza-aprendizaje en las asignaturas impartidas conforme al sistema de créditos europeos o ECTS, se distinguen tres ámbitos de actividad docente o de trabajo del estudiante en contacto con el profesor; cada uno de ellos asume, como es lógico, un cometido funcional específico, sobre todo desde el punto de vista de las competencias que se pretenden potenciar:

1) *Enseñanzas Básicas (EB)*. Se imparten para un grupo completo denominado línea (60-65 estudiantes) e incorporan la enseñanza teórica, los fundamentos metodológicos y los conceptos esenciales de la disciplina; asimismo, podrán impartirse conferencias, proyecciones o visitas a empresas, instituciones, etc. Se orientan principalmente a que el estudiante adquiera las competencias específicas de cada módulo de aprendizaje.

2) *Enseñanzas prácticas y de desarrollo (EPD)*. Se imparten en grupos reducidos (20-22 estudiantes) y tienen por objeto el desarrollo de casos prácticos y la resolución de problemas, situaciones y casos estructurados, el complemento de contenidos desarrollados en las enseñanzas básicas, la realización de exposiciones de los estudiantes y, en general, todas las actividades que contribuyan a una evaluación continua de los estudiantes. Van encaminadas tanto a reforzar las competencias específicas del módulo como a propiciar la adquisición de las competencias instrumentales, personales y sistémicas de la titulación.

3) *Actividades dirigidas (AD)*. Se imparten en grupos muy reducidos (10-11 estudiantes) y se conciben como seminarios donde el profesor dirige un proceso de resolución autónoma por el estudiante de problemas científicos e intelectuales. Su principal objetivo es la adquisición de competencias personales y sistémicas.

Sobre estas bases se han identificado seis tipos de asignaturas, que combinan algunos o todos de los distintos tipos de actividades descritas y los diversos tamaños de grupos de estudiantes adecuados para cada una de ellas.

Porcentaje de enseñanza presencial	A1	A2	B1	B2	C1	C2
EB (1 línea de 60 estudiantes)	70%	70%	60%	60%	50%	50%
EPD (3 grupos de 20 estudiantes)	30%	15%	40%	25%	50%	35%
AD (6 grupos de 10 estudiantes)	—	15%	—	15%	—	15%

La catalogación de una asignatura en cualquiera de esas modalidades (A1, A2, etc.), que es un dato que nos viene dado externamente por el Decanato, resulta determinante de las metodologías de enseñanza y de evaluación a seguir. En nuestro caso, las asignaturas de Derecho Tributario que comentamos han sido consideradas como tipo B1, lo que implica que las enseñanzas del profesor se distribuyen en un 60 por 100 de EB y un 40 por 100 de EPD. Esta fórmula intermedia, que no contempla la realización de actividades dirigidas, se traduce en el plano organizativo en 18 sesiones de EB por línea (60 estudiantes) y 12 sesiones de EPD para cada uno de los tres grupos de 20-22 estudiantes, todas ellas con duración de 1 hora y 30 minutos.

DISTRIBUCIÓN DEL TRABAJO PRESENCIAL

	Enseñanzas Básicas	Enseñanzas prácticas y de desarrollo	Actividades dirigidas (seminarios)
Núm. de grupos por línea	1	3	0
Núm. de sesiones	16	12	0
Duración sesiones	1 h. 30 min.	1 h. 30 min.	0 h.
Núm. de horas	24 horas	18 horas	0 horas

En el siguiente cuadro se resumen las sesiones –tanto de enseñanzas básicas como de enseñanzas prácticas– dedicadas a cada unidad temática de nuestra asignatura. Tal y como hemos hecho referencia en líneas anteriores, en la planificación de nuestra docencia hemos hecho uso de la herramienta virtual *WebCT*; por ello, adicionalmente a cada unidad temática, se plantean cuestionarios de autoevaluación en la plataforma virtual para que los alumnos puedan comprobar el seguimiento de la asignatura a través de estos formularios.

CLAVES Y ACTIVIDADES CORRESPONDIENTES A CADA UNIDAD TEMÁTICA

Unidad temática	Enseñanzas básicas	Enseñanzas prácticas y de desarrollo	Actividades complementarias
Presentación Explicación guía didáctica	1 sesión	1 sesión	—
Unidad temática 1 *Los tributos*	2 sesiones	1 sesión	Autoevaluación *WebCT*
Unidad temática 2 *IRPF (I)*	1 sesión	5 sesiones	Autoevaluación *WebCT*
Unidad temática 3 *(IRPF (II)*	6 sesiones	2 sesiones	Autoevaluación *WebCT*
Unidad temática 4 *IRPF (III)*	3 sesiones	2 sesiones	Autoevaluación *WebCT*
Unidad temática 5 *IS*	3 sesiones	1 sesión	Autoevaluación *WebCT*
Unidad temática 6 *IVA*	2 sesiones	1 sesión	Autoevaluación *WebCT*
Total	16 sesiones	12 sesiones	

La caracterización de nuestra asignatura en la modalidad B1 conlleva un trabajo para el alumno aproximadamente de 150 horas en un semestre; distribuidas en la asistencia y preparación de ense-

ñanzas básicas, prácticas y de desarrollo, tutorías especializadas, trabajo personal autónomo y realización de pruebas de evaluación. En el siguiente cuadro se resumen de manera aproximada el número de horas necesarias para cada uno de los conceptos anteriores.

NÚMERO TOTAL DE HORAS DE TRABAJO DEL ALUMNO EN UN SEMESTRE: 150 HORAS
— Enseñanzas básicas: 24 horas.
— Enseñanzas prácticas y de desarrollo: 18 horas.
— Tutorías especializadas (presenciales o virtuales): A) Colectivas. B) Individuales.
— Trabajo personal autónomo: 105 horas. A) Horas de estudio de enseñanzas básicas: 57 horas. B) Horas de estudio-preparación de las enseñanzas básicas y de desarrollo: 48 horas.
— Realización de pruebas de evaluación y/o exámenes: 3 horas. A) Pruebas de evaluación y/o exámenes escritos: 3 horas. B) Pruebas de evaluación y/o exámenes orales (control del Trabajo Personal).

b) Delimitación de las competencias

Este ha sido uno de los aspectos prioritarios a la hora de preparar la guía docente, de acuerdo con las reflexiones que hicimos más arriba sobre el papel de las asignaturas jurídicas en la consecución de los objetivos formativos de las titulaciones no jurídicas. En el apartado precedente identificamos qué competencias específicas incumben a la asignatura Derecho Tributario dentro del listado de las asignadas al módulo donde la misma está ubicada. Pero, además, ha sido necesario decidir, asimismo, de forma coordinada con las restantes asignaturas del módulo cuál iba a ser la contribución de cada una de ellas al desarrollo de las competencias genéricas de la titulación vinculadas al mismo. Como resultado, hemos adscrito a nuestra materia las siguientes competencias:

Competencias sistémicas.
— Capacidad de aprendizaje autónomo.
Competencias personales.
— Capacidad para trabajar en equipo.
— Habilidad en las relaciones personales.
— Capacidad crítica y autocrítica.
Competencias instrumentales.
— Capacidad de análisis y síntesis.
— Capacidad de organización y planificación.
— Comunicación oral y escrita en castellano.
— Conocimientos de informática relativos al ámbito de estudio.
— Habilidad para analizar y buscar información de distintas fuentes.
— Capacidad para la resolución de problemas.
— Capacidad para tomar decisiones.

c) Régimen de las enseñanzas prácticas y desarrollo (EPD)

En las enseñanzas básicas se realiza un planteamiento general de las unidades temáticas, así como una revisión conjunta entre profesor y estudiantes de los contenidos fundamentales. Los alumnos no tienen que tomar notas o apuntes, pues disponen por adelantado de todos los materiales (en formato *PowerPoint* o *pdf*) correspondientes a cada tema a través del aula virtual *WebCT*. El profesor repasa con ellos los contenidos esenciales a partir de situaciones reales que plantea el sistema fiscal en la

práctica (por ejemplo, rentas obtenidas por un trabajador en su empresa, particular que invierte su dinero en diversos productos financieros, etc.). En definitiva, se trata de una docencia más tradicional, sin perjuicio de que se intente incitar una participación activa del alumnado lo más amplia posible.

El elemento más innovador del modelo implantado reside en la concepción de las EPD. Esta forma de enseñanza cuenta con la gran ventaja de que permite a los profesores llevar a cabo un seguimiento más personalizado del alumnado, que se distribuye en grupos reducidos de 20-22 personas. De ahí que hayamos optado por diseñarlas como *sesiones de trabajo en el aula*, donde los alumnos han de abordar aquellos aspectos del temario que, por su complejidad, interés o trascendencia práctica, requieren un examen más pormenorizado. A tal fin se propone la resolución de una serie de supuestos prácticos en los términos siguientes:

— Los estudiantes disponen desde que comienzan a cursar la asignatura de un calendario donde aparecen planificadas con detalle las 12 sesiones de EPD a que deben asistir (fecha, aspecto sobre el que versan, materiales que hay que manejar para su preparación e indicación de si trata de una tarea individual o en grupo).

— En cada sesión de EPD se les plantea un supuesto práctico complejo sobre una cuestión previamente desarrollada o apuntada en las clases de EB. Por ejemplo, la identificación de las distintas categorías tributarias (impuestos, tasas y contribuciones especiales), los rendimientos del trabajo y del capital en el IRPF, el cálculo de la cuota tributaria en dicho tributo o la cuantificación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades.

— Con carácter previo a cada sesión de EPD se indica a los alumnos qué apartados de las EB deberían repasar y se ponen a su disposición en el aula virtual otros materiales específicos (contenidos adicionales y, en su caso, supuestos prácticos resueltos similares a aquellos que se van a tener que afrontar).

— Aunque en alguna sesión de EPD los estudiantes trabajan individualmente, en la mayoría de ellas son divididos en pequeños grupos de 2-3 alumnos.

— Al inicio de cada clase, el profesor les entrega copia de un supuesto práctico que los estudiantes deben solucionar con apoyo en la normativa vigente y los demás materiales proporcionados. Durante la misma, el profesor resolverá las posibles dudas que se planteen e irá haciendo un seguimiento del trabajo desarrollado por los diferentes grupos.

— Al final de cada sesión, un grupo se encargará de efectuar una breve intervención y discusión bajo la supervisión del profesor, exponiendo las soluciones a que ha llegado.

— El supuesto con las soluciones correctas se pondrá a disposición de los estudiantes a través del aula virtual una vez que haya sido pasado a todos los grupos.

— En los días de clase en que esté prevista la realización de este tipo de actividades será requisito imprescindible la asistencia personal del estudiante. Sólo se le permitirá una recuperación cuando pueda aducir algún motivo debidamente justificado.

d) Régimen de evaluación

La adaptación de la docencia universitaria al sistema europeo de créditos, pilar estructural del EEES, ha traído consigo una diversificación de la evaluación, mediante la combinación de técnicas que permitan valorar en su conjunto la adquisición de competencias que no se pueden contrastar a través de un examen tradicional. El sistema de evaluación que se adopte en una asignatura tiene que mantener una coherencia con las actividades formativas realizadas en ella, en el sentido de que la calificación final se distribuya entre las diferentes actividades en proporción a su peso relativo en la programación docente. O, dicho con otras palabras, la exigencia de un esfuerzo más continuado del estudiante a lo largo del semestre lleva consigo como corolario el reparto proporcional de la calificación de la asignatura en bloques, según las competencias correspondientes a las EB y a las EPD, respectivamente.

Las EPD representan un 60 por 100 (hasta 6 puntos) de la calificación final del estudiante en la asignatura Derecho Tributario, siendo necesaria la obtención de un mínimo de 2,4 puntos para poder superar la materia si es compensada con un buen resultado en las EPD. Son evaluadas mediante un

examen escrito al final del semestre, compuesto de dos partes. En primer lugar, diversas preguntas breves de contenido teórico. Y en segundo término, un test teórico-práctico, con respuestas cerradas (tres opciones, una sola correcta) para cuyo resolución se permite a los estudiantes que utilicen todos los materiales que tengan por convenientes. Como dato interesante destacamos la desaparición de las convocatorias de septiembre y diciembre en los grados, pues en la UPO las pruebas de recuperación están programadas durante el mes de julio.

Por lo que respecta a las EPD, el sistema que hemos implementado presenta, en síntesis, las características siguientes:

— Estas enseñanzas tienen un peso del 40 por 100 (hasta 4 puntos) de la calificación final del estudiante, siendo necesaria la obtención de un mínimo de 1,5 puntos para poder superar la asignatura si es compensada con un buen resultado en las EB.

— Se procede a una evaluación continua de las prácticas seguidas por los estudiantes durante el semestre. En la medida en que el alumno va a desarrollar un trabajo personal y prolongado, se pretende valorar su dedicación y resultados, medidos en términos de adquisición de competencias.

— Cada práctica realizada en una sesión de EPD, individualmente o en grupo, es evaluada con una calificación máxima de 4 puntos.

— La calificación final de las EPD resulta de una media de las 12 actividades, teniendo en cuenta que las no realizadas computarán como 0. No obstante, para elaborar esa calificación media se descartan las dos notas parciales más bajas.

e) Valoración general de la experiencia

Aún no disponemos de los resultados de las encuestas cumplimentadas por los alumnos al final del semestre, pero esta primera toma de contacto con la docencia en grados no jurídicos ha sido bastante satisfactoria, pese a que ha requerido un notable esfuerzo de diseño de actividades y elaboración de materiales por parte del equipo docente implicado.

Al iniciar las clases en 1.er del grado en Finanzas y Contabilidad percibimos que el alumnado parecía adolecer de escasa motivación, tal vez porque los resultados de otras asignaturas durante el primer semestre habían sido muy decepcionantes. Sin embargo, la dinámica de trabajo de las EPD, realizadas con frecuencia semanal a partir de la cuarta semana del semestre, posibilitó que poco a poco se fuera enganchando a la asignatura un grupo mayoritario de estudiantes.

	Línea 1	**Línea 2**	**Línea 3**
Núm. de alumnos matriculados	70	65	58
Alumnos con calificación > 1,5 puntos en EPD	50 (71,4%)	49 (75,3%)	39 (67,2%)
Alumnos con calificación > 2,5 puntos en EPD	32 (45,7%)	36 (55,3%)	29 (50%)
Alumnos que han superado la asignatura	36 (51,4%)	38 (58,4%)	30 (51,7%)

En la línea 1 de los 70 alumnos matriculados, 50 (71,4 por 100 del total) obtuvieron una calificación en las EPD superior al mínimo de 1,5 puntos; y hasta 32 estudiantes (45,7 por 100, casi la mitad) tuvieron una nota media superior a 2,5 puntos. En la línea 2, de los 65 alumnos matriculados, 49 (un 75,3 por 100 del total) obtuvieron una calificación en las EPD superior al mínimo de 1,5 puntos; y hasta 36 estudiantes (55,3 por 100, más de la mitad) tuvieron una nota media superior a 2,5 puntos. Por último, en la línea 3 de los 58 alumnos matriculados, 39 (67,2 por 100 del total) obtuvieron una calificación en las EPD superior al mínimo de 1,5 puntos; y hasta 29 (50 por 100, la mitad) tuvieron una nota media superior a 2,5 puntos. “Esto es como una historieta semanal, donde vemos problemas fiscales de la gente de la calle...” nos manifestaron varios alumnos al final del curso.

No obstante, los resultados de la evaluación final de las EB han sido menos positivos de lo que esperábamos a la vista de las EPD. Tras las dos convocatorias de examen (junio y julio), los resultados

globales han sido los siguientes: en la línea 1 sólo 36 estudiantes (51,4 por 100) han superado la asignatura, de los cuales siete han adquirido la calificación de notable; en la línea 2 sólo 38 estudiantes (58,4 por 100) han superado la asignatura, de los cuales únicamente seis han obtenido la calificación de notable y un estudiante ha alcanzado el sobresaliente; en la línea 3 sólo 30 estudiantes (42,8 por 100) han superado la asignatura, de los cuales cinco han adquirido la calificación de notable y un estudiante ha alcanzado el sobresaliente.

Sin duda, este dato debe animar a nuestro equipo docente a buscar fórmulas de mejora, por lo que para el curso 2010-2011 que ahora comienza tenemos previsto introducir algunos ajustes en el modelo:

— Mayor implicación de los estudiantes en la elaboración de materiales utilizados como soporte de las EB (mapas conceptuales, glosarios, guiones, exposiciones, etc.)

— Preparación de unas breves orientaciones generales sobre los objetivos y el funcionamiento de las EPD, con el fin evitar las dudas planteadas por muchos alumnos.

— Insistencia para que los estudiantes tomen conciencia de la necesidad de realizar un trabajo previo, de lectura y comprensión de materiales, antes de las sesiones de EPD.

5. CONCLUSIONES

1.ª En el nuevo esquema de titulaciones del EEES es tal vez más necesario que nunca que la enseñanza de asignaturas como el Derecho Tributario se adapte a los particulares objetivos formativos de aquellos grados no jurídicos donde continúa teniendo presencia.

2.ª En particular, debe procurarse un adecuado engarce con las competencias contempladas en el plan de estudios, así como una cuidada selección de los contenidos a desarrollar, dado que resulta a todas luces improcedente trasladar sin más los temarios propios del grado en Derecho.

3.ª Por otro lado, hay que adoptar soluciones que faciliten a los estudiantes la comprensión de los conceptos jurídicos fundamentales, objetivo para el que resulta fundamental dar prioridad a los aspectos prácticos sobre las consideraciones puramente teóricas.

4.ª En cuanto a los materiales de trabajo, el aula virtual se ha convertido en el principal soporte del proceso de aprendizaje por las amplias opciones que ofrece en la transmisión de información y la comunicación con los estudiantes.

La asignatura Régimen Jurídico de los Impuestos Empresariales: de la experiencia piloto al Grado en Relaciones Laborales y Recursos Humanos en la Universidad de Granada

MARÍA ASUNCIÓN RANCAÑO MARTÍN
(Universidad de Granada)

RESUMEN

La construcción del Espacio Europeo de Educación Superior obliga a la adaptación de las enseñanzas universitarias y supone un cambio metodológico radical. Esta renovación pedagógica obliga a considerar prioritarias la adquisición de competencias por parte del alumnado, lo que lleva consigo ampliar el tradicional enfoque de la enseñanza basado principalmente en contenidos y horas lectivas. En el nuevo grado en Relaciones Laborales y Recursos Humanos, la asignatura "Régimen Jurídico de los Impuestos Empresariales" de la Facultad de Ciencias del Trabajo de la Universidad de Granada, se impartirá teniendo en cuenta dichas circunstancias, por lo que se elaborarán una serie de instrumentos y materiales didácticos que permitan a los estudiantes adquirir las competencias que se desean.

La experiencia piloto de la Universidad de Granada ha servido de plataforma para el ensayo de los nuevos grados en las distintas titulaciones, por lo que hoy día se tiene ya experiencia en la aplicación de las nuevas metodologías, sus condicionantes y sus resultados.

1. INTRODUCCIÓN

"La Propuesta de *Directrices* para la elaboración de Títulos Universitarios de Grado y Máster" de 21 de diciembre de 2006 (*Documento de trabajo* elaborado por el Ministerio de Educación y Ciencia), dispone que la organización de las enseñanzas universitarias en España deberá hacerse bajo los objetivos siguientes:

a) La adecuación de los métodos de enseñanza y aprendizaje al objetivo de adquisición de competencias por los estudiantes.

b) Facilitar la movilidad estudiantil durante el período de formación y su contacto con el mundo profesional.

c) Promover el aprendizaje a lo largo de la vida.

En el mismo documento se añade que "la obtención de un título debe tener en el centro de sus objetivos la adquisición de competencias por parte de los estudiantes, ampliando por tanto (aunque no excluyendo) el tradicional enfoque basado principalmente en contenidos y horas lectivas. Se deberá hacer énfasis en los métodos de aprendizaje de dichas competencias, así como en los procedimientos para evaluar su adquisición... Se utiliza pues el término competencia exclusivamente en su acepción académica, y no en su acepción de atribución profesional. Las competencias son una combinación de conocimientos, habilidades (intelectuales, manuales, sociales, etc.), actitudes y valores que capacitarán a un titulado para afrontar con garantías la resolución de problemas o la intervención en un asunto en un contexto académico, profesional o social determinado".

Nos parece significativo el concepto de competencia utilizado en este Documento, como conjunto de habilidades (intelectuales, manuales, sociales, etc.), actitudes y valores que tienen por finalidad capacitar al alumno para afrontar en el futuro la resolución de problemas o la intervención en un asunto en un contexto académico, profesional o social determinado.

Si las competencias a cubrir con la enseñanza universitaria se definen de esta manera, los instrumentos docentes y evaluadores utilizados tradicionalmente pierden sentido por sí solos. Nos encontramos ante una nueva concepción de la docencia y, por tanto, de la evaluación; lo que nos obliga a adaptar nuestra enseñanza y, en consecuencia, nuestra evaluación a los nuevos objetivos.

Para favorecer el desarrollo de las nuevas competencias quedan obsoletas por sí solas las clases teóricas. Éstas, a las que no restaremos nosotros la importancia que tienen en orden a la transmisión de conocimientos, deberán complementarse con otra serie de actividades tendentes a desarrollar los nuevos objetivos. Así, cobran ahora singular interés las actividades individuales y en grupo, la realización de prácticas internas o externas, el aprendizaje de técnicas de estudio, etc. y, en definitiva, la utilización de técnicas que fomenten el aprendizaje activo por parte de los estudiantes (Aclaraciones sobre el *documento* de 26 de septiembre de 2006 "La organización de las Enseñanzas Universitarias en España", elaborado por el Ministerio de Educación y Ciencia, 6 de Noviembre de 2006).

La construcción del Espacio Europeo de Educación Superior obliga a la adaptación de las enseñanzas universitarias y supone un cambio metodológico radical. Esta renovación pedagógica obliga a considerar prioritarias la adquisición de competencias por parte del alumnado, lo que lleva consigo ampliar el tradicional enfoque de la enseñanza basado principalmente en contenidos y horas lectivas. En el nuevo grado en Relaciones Laborales y Recursos Humanos, la asignatura "Régimen Jurídico de los Impuestos Empresariales" de la Facultad de Ciencias del Trabajo de la Universidad de Granada, se impartirá teniendo en cuenta dichas circunstancias, por lo que se elaborarán una serie de instrumentos y materiales didácticos que permitan a los estudiantes adquirir las competencias que se desean.

La experiencia piloto de la Universidad de Granada ha servido de plataforma para el ensayo de los nuevos grados en las distintas titulaciones, por lo que hoy día se tiene ya experiencia en la aplicación de las nuevas metodologías, sus condicionantes y sus resultados. Nuestro trabajo es fruto de la participación en un proyecto de innovación docente y del bagaje que se adquiere mediante la participación en la experiencia piloto de la Universidad de Granada desde el curso 2007-2008.

2. CONTENIDO DE LA ASIGNATURA Y METODOLOGÍA

La asignatura objeto de nuestro estudio aparece en la "Descripción detallada de los módulos, materias y asignaturas en que se estructura el Plan de Estudios" dentro del módulo "Contabilidad y Fiscalidad". En el *Documento* sobre planificación de las enseñanzas en la Titulación de Relaciones Laborales y Recursos Humanos, la asignatura "Régimen Jurídico de los Impuestos Empresariales" se configura como optativa de 6 créditos a impartir en el 4.º curso del Grado.

El contenido de la misma se muestra a través de los siguientes descriptores:

— La tributación de los beneficios empresariales en función del tipo de empresa.

— El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

— El Impuesto sobre la Renta de los no Residentes.

— El Impuesto sobre Sociedades.

Hemos de señalar que en el *Documento* sobre solicitud de títulos de grado se hace una descripción de los ámbitos de actuación profesional para los nuevos titulados, enmarcándolos en los siguientes perfiles:

— Graduado Social.

— Dirección y Gestión de Recursos Humanos.

— Gestión, mediación e intervención en el mercado de trabajo: agentes de empleo y desarrollo local.

— Prevención de riesgos laborales.

— Administraciones públicas.

— Auditoría sociolaboral.

— Enseñanza.

A todo lo dicho anteriormente habría que añadir que en el Documento sobre planificación de las enseñanzas en la Titulación de Relaciones Laborales y Recursos Humanos, se resume la metodología a seguir en la docencia de la asignatura, adaptada al Espacio Europeo de educación superior, que constará de un 30 por 100 de docencia presencial en el aula, un 60 por 100 para estudio y la búsqueda, consulta, tratamiento de la información, experimentación y observación necesarias para la realización de trabajos e informes de campo o de laboratorio, y un 10 por 100 para tutorías colectivas e individuales (presenciales o virtuales) y evaluación.

Durante la docencia presencial teórica, se añade en el Documento, el alumno atenderá tanto a seminarios y conferencias como a clases teóricas donde se expondrá el contenido del temario. A su vez se desarrollaran actividades prácticas en clase (exposiciones, lecturas, ejercicios prácticos, solución de problemas, dudas, etc.). Los trabajos del alumno estarán dirigidos por el profesor, que realizará las tutorías necesarias para asegurar que el estudiante asimila correctamente los contenidos y progresa en la elaboración de su trabajo personal.

Para la evaluación y tutorías se dotará a la asignatura de una página *web* en el *campus virtual* y se podrán desarrollar actividades *on line*, la realización de prácticas, de cuestionarios autoevaluativos *on line*, así como se dotará al alumno con la herramienta telemática que le permitirá solicitar tutorías *on line*, y poniendo a disposición del alumno los materiales precisos y complementarios tanto para su trabajo personal como para el aprendizaje significativo de los contenidos teóricos y prácticos objeto de desarrollo en la materia.

Se definen las distintas actividades formativas y se refiere la metodología a aplicar en cada una de ellas de la siguiente manera:

— La primera actividad formativa consiste en actividades expositivas del profesor y los estudiantes (exposición teórica, presentación de trabajos, actividades prácticas en el aula, simulaciones, visitas de profesionales). La metodología de enseñanza y aprendizaje para esta actividades vendrá dada por clases magistrales con soporte de las TIC, si es necesario, y debate en gran grupo. Planteamiento y resolución de ejercicios o supuestos prácticos. Exposición y discusión oral en clase.

— La segunda actividad formativa es la tutorización y evaluación (seguimiento conjunto profesor-alumno tanto individual como o en pequeños grupos). La metodología de enseñanza y aprendizaje a utilizar para llevar a cabo esta actividad vendrá dada por exámenes y pruebas escritas u orales en clase. Tutorías colectivas e individuales (presenciales o virtuales).

— La última actividad formativa es el trabajo personal (trabajo individual o en equipo, lecturas de textos, búsqueda de documentación, preparación y redacción de presentaciones y trabajos, estudio personal, etc.). A esta actividad le corresponde una metodología de enseñanza y aprendizaje consistente en lecturas, consultas de textos, búsqueda de bibliografía y bases de datos, para la preparación y elaboración de trabajos, y realización de esquemas, organigramas, mapas conceptuales y resúmenes.

Lógicamente, cualquiera de las actividades formativas ha de tener una correlación directa con las competencias que se pretenden conseguir en la materia y que se enumeran en dicho Documento:

— Capacidad para determinar las consecuencias tributarias derivadas del tipo de empresa constituida.

— Capacidad para aplicar los principales aspectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

— Capacidad para aplicar los principales aspectos del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes.

— Capacidad para aplicar los principales aspectos del Impuesto sobre Sociedades.

En atención a todas estas circunstancias y de forma previa, hay que poner de manifiesto que se considera esencial para la impartición de la asignatura una guía docente, a través de la cual se modulen y programen las diversas actividades docentes, ajustándose a las directrices del Plan de estudios. Las guías permitirán expresar cuales son los conocimientos y competencias que tienen que alcanzar los alumnos, a través de qué vías y qué actividades deben desarrollar a tal fin. La guía didáctica "presenta la virtualidad de convertirse en un vehículo eficaz de comunicación entre el profesor y el alumno. Probablemente, el aspecto más trascendental es que el alumno conocerá de forma fehaciente la visión que el docente tiene acerca de la asignatura y de su modo de impartición. Y esto se podrá

plasmar tanto a un nivel general, como descendiendo al detalle un tema concreto. También, constituye un vehículo importante en el que expresar los contenidos del autoaprendizaje que debe desarrollar el alumno. En particular, permitirá una correcta planificación de las actividades no presenciales que podrá desarrollar el alumno" (MOCHÓN LÓPEZ, L. y RANCAÑO MARTÍN, M.ª A., 2009, p. 32).

Elaboradas las guías docentes, lo siguiente es adaptar la metodología a las nuevas competencias, entendidas como conjunto de habilidades que un sujeto requiere para desarrollar algún tipo de actividad (ZABALZA, 2003, p. 71) y que pone el acento, fundamentalmente, en los resultados del aprendizaje (MORENO; BAJO; MOYA; MALDONADO, y TUDELA, p. 1).

En atención a las nuevas competencias que se pretenden desarrollar en el alumnado hemos elaborado una metodología docente que, dentro de las limitaciones con las que se encuentra hoy día el sistema educativo universitario, creemos se adapta en gran medida al nuevo Espacio Europeo de Educación Superior. Así, el desarrollo de la docencia transcurrirá teniendo en cuenta una serie de materiales docentes muy diversos que potencian la obtención de las competencias arriba citadas y que han sido ya puestos en práctica en la experiencia piloto desarrollada en la Universidad de Granada con los resultados que más adelante veremos.

Diario de la asignatura

Semanalmente y con la conveniente anticipación se irá suministrando a los alumnos un DIARIO de las explicaciones y las tareas que se irán impartiendo y elaborando, respectivamente, en el horario docente. Todo ello, sin perjuicio de la programación que incorpora la ficha ECTS elaborada por los profesores de esta asignatura.

Clase magistral y resúmenes de clase

Teniendo en cuenta lo anterior, el método magistral será empleado para aquellos temas con un contenido teórico más significativo. Con ello se pretende que los alumnos adquieran la información necesaria, comprendan las cuestiones planteadas y consoliden y fijen ese aprendizaje.

En este sentido, se debe resaltar que en el estudio de las disciplinas jurídicas, al contrario de una creencia popular muy extendida, no debe primar el aprendizaje memorístico, sino el razonado y comprensivo. En efecto, el Derecho aborda la regulación de los diversos problemas que se originan en la realidad social, entendida ésta en su sentido más amplio. Por ello, el estudio del ámbito jurídico no puede ser memorístico. Al contrario, será necesario saber ante qué problema social nos encontramos y, a partir de ahí, analizar la corrección de la solución que ofrece la norma jurídica a ese problema. En definitiva, el alumno no debe estudiar "de memoria" sino preguntándose la razón de la normativa (por qué, para qué, etc.).

Con esta finalidad, se proporcionan a los alumnos unos resúmenes de clase, a modo de guía para cada tema en los que de forma sintética y resumida se exponen los problemas abordados en cada lección y la solución que ofrece el legislador. Las explicaciones de clase girarán en torno a estos resúmenes, que a la vez servirán de guía al alumno para la comprensión y estudio de la asignatura. Con ello además se elude la tediosa tarea de "tomar apuntes", por lo que el alumno podrá concentrarse en las explicaciones de clase.

Carpeta de legislación

Se les facilitará a los alumnos el acceso a la legislación que se manejará en las clases. Una de las competencias a desarrollar por los alumnos es la capacidad para indagar y encontrar la legislación vigente relativa a una determinada materia, por lo que en este punto, se les enseñarán los métodos y procedimientos para llegar a ella.

Carpeta de aprendizaje

El alumno debe abrir una carpeta de aprendizaje en la que se incluirán las prácticas, los mapas conceptuales y los trabajos realizados. La carpeta de aprendizaje servirá para evaluar al alumno y constará de los siguientes apartados:

a) *Las actividades prácticas y las prácticas realizadas durante el curso*

Los alumnos de la asignatura "Régimen Jurídico de los Impuestos Empresariales" deberán realizar prácticas y actividades sobre las materias relativas a la asignatura. Se realizarán, bien en el horario de clase, bien fuera de él. Se harán en algunas ocasiones de forma individual y en otras en grupos reducidos, fomentando así el trabajo individual y en grupo.

Conforme vayan avanzando las explicaciones de clase y con posterioridad a las mismas, pero de forma prácticamente inmediata, se realizarán actividades prácticas que ayudarán al alumno a consolidar los conocimientos adquiridos en los días previos. Así, a modo de ejemplo, tras estudiar los primeros supuestos de rendimientos íntegros del trabajo en el IRPF, se ofrecerán al alumno las siguientes actividades sobre las dietas y gastos de viaje:

Supuesto 1.—*Al Sr. A la empresa le ha abonado en concepto de dietas y gastos de viaje la cantidad de 2.500 euros, sobre los que le ha realizado la correspondiente retención, para cubrir los gastos del viaje a Lisboa (Portugal) que realizó el trabajador, donde permaneció un total de 5 días (4 noches) a fin de visitar a un cliente. El Sr. A justifica los siguientes gastos:*

— *Billetes de avión: 300 euros.*

— *Factura del hotel: 1.200 euros.*

— *Facturas de restaurantes: 1.000 euros.*

Determine el tratamiento que, a efectos del IRPF, recibe dicha cantidad.

A continuación, tras el estudio de los primeros supuestos de retribuciones en especie del trabajo, se le proponen al estudiante las siguientes actividades:

Supuesto 2.—*El Sr. A, casado, trabaja para la empresa Telefónica como ejecutivo y percibe un sueldo íntegro anual de 45.000 euros. Los gastos satisfechos a la Seguridad Social ascienden a 2.790 euros y el porcentaje de retención que le corresponde es del 22 por 100.*

Percibe un complemento por gastos de representación de 1.000 euros anuales como consecuencia del cargo directivo que ocupa.

Durante el ejercicio recibió 200 vales comida por un importe de 15 euros cada uno de ellos.

Determinar los ingresos íntegros derivados del trabajo del Sr. A.

Supuesto 3.—*El Sr. A, casado en régimen de sociedad de gananciales, trabaja para la empresa "X" desde hace 15 años. En 2010 percibió un sueldo íntegro de 60.000 euros de los que le descontaron 12.000 euros en concepto de retención (20 por 100).*

Siguiendo la política retributiva general de la empresa, recibió acciones de la misma por importe de 3.000 euros (hasta ese momento el Sr. A y su familia carecían de participación en la empresa).

Además, la empresa contrata un seguro médico a favor del Sr. A y su cónyuge, ascendiendo la prima anual por cada uno de ellos a 800 euros, y un seguro para el hogar por importe de 500 euros/año.

Determinar los ingresos íntegros derivados del trabajo del Sr. A.

Supuesto 4.—*El Sr. A, casado, de 39 años de edad, trabaja para la empresa "Y" desde hace 9 años.*

En 2010 percibió 40.000 euros en concepto de salario bruto, descontándole 2.000 euros en concepto de cotizaciones a la Seguridad Social. El porcentaje de retención que soporta es del 20 por 100.

El 1/1/10 la empresa para la que trabaja le ha cedido el uso de un vehículo de su propiedad, cuyo coste de adquisición fue de 30.000 euros, tributos incluidos. El Sr. A destina el automóvil a cubrir sus necesidades laborales y personales al 50 por 100.

Determinar los ingresos íntegros derivados del trabajo del Sr. A.

Y tras el análisis de las rentas del trabajo irregulares en el IRPF, se podrían realizar las siguientes actividades:

Supuesto 5.—*El Sr. A recibe de su empresa 2.500 € como consecuencia de la aplicación de su convenio colectivo que reconoce esa cantidad cada diez años de trabajo.*

Determinar la posible implicación de los rendimientos señalados en el cálculo del IRPF.

Por último, una vez se concluye el estudio de los rendimientos netos del trabajo, se procede a proponer una actividad de carácter recopilatorio, donde el alumno tendrá que resolver ya un supuesto completo, a modo del que aquí exponemos:

Supuesto 6.—*El Sr. A, separado recientemente, trabaja para la empresa "H" como Director Financiero y percibe un sueldo íntegro anual de 30.000 €. Los gastos satisfechos a la Seguridad Social ascienden a 2.000 € y el porcentaje de retención que le corresponde es del 25 por 100. Satisface al Colegio de Economistas una cuota anual colegial de 600 €.*

También tiene la empresa un contrato de seguro de enfermedad para todo el personal contratado y su familia, del que le son imputables 450 €. Durante el año 2010 ha soportado unos gastos jurídicos de 1.200 € correspondiendo 700 € a los gastos de separación matrimonial y el resto a la reclamación de unos atrasos de salario a la empresa H.

Determinar el rendimiento neto del trabajo del Sr. A.

Estas actividades tienen la ventaja de que, al realizarse con posterioridad, pero de forma casi inmediata, respecto de las explicaciones de clase, ayudan a consolidar conocimientos e incentivan al alumno al estudio, pues ve reflejada en la práctica los conocimientos adquiridos en los días inmediatamente anteriores. No hay, por tanto, que esperar a la explicación de un bloque de materia (por ejemplo, los rendimientos netos del trabajo), sino que tras el análisis de cada una de los rendimientos o de un grupo de ellos, se puede ofrecer al alumno la posibilidad de consolidar y aclarar conocimientos, lo que facilita luego enfrentarse al segundo de los retos metodológicos que se comprenden en este apartado: la realización de una práctica completa sobre un bloque de materia concreto y que, en síntesis, ayuda al estudiante a relacionar conocimientos y a llevarlos al ámbito de la práctica cotidiana.

A modo de ejemplo se facilita una de las posibles prácticas a realizar por el alumno:

Supuesto práctico IRPF.—*Régimen Jurídico de los Impuestos Empresariales.*

1. *El Sr. A, de 40 años, separado legalmente y licenciado en Derecho trabaja como directivo de la empresa "X", dedicada a la fabricación y venta de papel, habiéndose pactado con ésta el cobro de un sueldo bruto anual en 2010 de 30.000 euros, de las que la Empresa le ha practicado la oportuna retención en concepto de pago a cuenta del Impuesto (6.000) y 2.000 euros en concepto de cotizaciones obligatorias a la Seguridad Social.*

2. *La empresa para la que trabaja le ha cedido la utilización de un vehículo propiedad de la misma cuyo coste de adquisición ascendió a 24.000 euros (tributos incluidos: IVA e Impuesto sobre Matriculación).*

3. *El Sr. A reside en Granada, lugar donde trabaja. Por razones de trabajo realizó un desplazamiento de Granada a Madrid durante 10 días. Las dietas en concepto de gastos de locomoción ascendieron a 400 euros. El Sr. A se desplazó en avión, ascendiendo el importe del billete de avión a 400 euros. Las dietas en concepto de estancia fueron de 1.000 euros. La factura del hotel donde se alojó es de 600 euros. Las dietas en concepto de gastos de manutención ascendieron a 200 euros.*

4. *La empresa para la que trabaja le ha concedido un préstamo para la adquisición de una vivienda a un tipo de interés anual del 2 por 100. Los intereses abonados durante el año 2010 ascendieron a 3.000 euros. De haberse pactado el interés legal del dinero (4 por 100) esos intereses hubieran ascendido a 6.000 euros.*

5. *El Sr. A ha obtenido un premio de la Lotería de navidad por importe de 180.000 euros.*

6. *La empresa concede un viaje de turismo al trabajador cuyo coste para el pagador ha sido de 600 euros.*

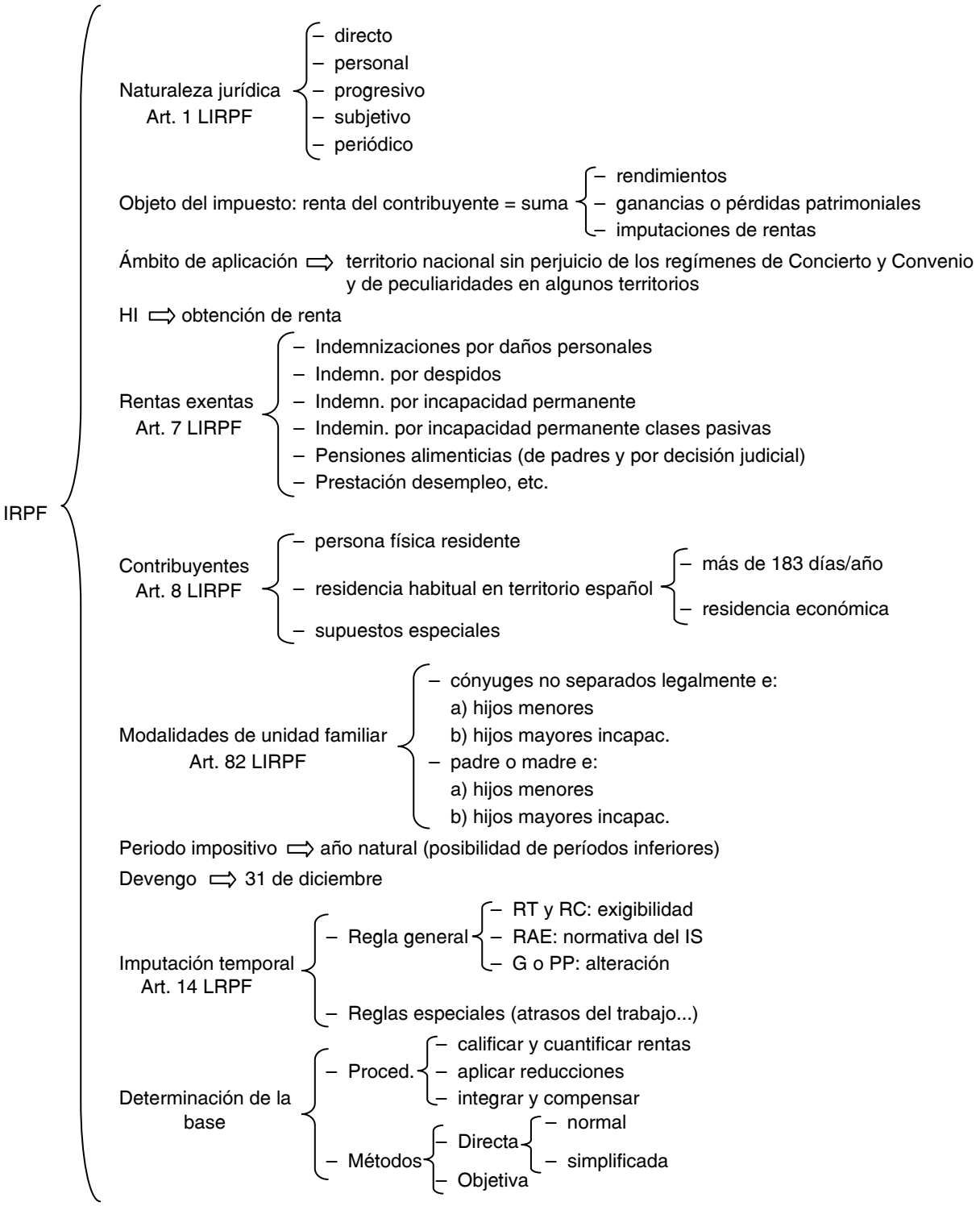
El tipo de retención aplicable a los rendimientos del trabajo obtenidos por el Sr. A es del 20 por 100. El ingreso a cuenta sobre retribuciones en especie no ha sido repercutido por el pagador de las rentas al Sr. A.

Se pide: Calcular los rendimientos netos del trabajo del IRPF obtenidos en el ejercicio 2010 por el Sr. A.

b) *Los mapas conceptuales.*

Los alumnos de la asignatura "Régimen Jurídico de los Impuestos Empresariales" deberán realizar mapas conceptuales al finalizar cada uno de los bloques correspondientes a cada una de las materias.

A modo de ejemplo se facilita por parte del profesor un mapa conceptual a los alumnos a través de la plataforma digital para que les sirva de guía en la realización de los mismos. Se trabaja en clase con él, enseñando a los alumnos como se confecciona un mapa conceptual, que conceptos han de incluirse y cuáles no, presentación, procedimiento para su elaboración, etc.



Con dichos mapas se pretende que el alumno obtenga una visión generalizada de la asignatura. Estos mapas se realizarán de forma individual y tendrán una extensión máxima de una cara de un folio.

La realización de los mapas conceptuales creemos que supone una herramienta de gran utilidad práctica, ya que obliga al alumno a resumir y mostrar sus conocimientos de forma esquematizada, pero a la vez, comprensible. A su vez, la elaboración de los mapas ayuda al alumno a discriminar lo accesorio de lo principal y a agrupar materias afines.

El objetivo último que se pretende conseguir con la realización de los mapas conceptuales es el planteamiento claro, directo y sintetizado de una materia concreta.

c) *Los trabajos*

Los alumnos podrán realizar un trabajo que será dirigido y tutorizado por el profesor. En nuestra materia, el trabajo podrá versar, entre otros temas, sobre las retenciones y pagos a cuenta del IRPF, el manejo del programa de declaraciones de renta y patrimonio (programa PADRE), etc., de forma que el alumno no solo conozca el aspecto teórico de la asignatura, sino que puede llegar a conocer su aplicación práctica más inmediata.

Si el trabajo versa sobre el programa PADRE de declaración del IRPF, el alumno deberá incluir las prácticas realizadas durante el curso en dicho programa. Para ello, el alumno deberá identificar las siguientes cuestiones:

— Problema jurídico.

— Calificación fiscal de la operación.

— Crítica de la normativa vigente.

— Exposición razonada de la posición personal al respecto.

De forma previa a la realización del trabajo, se les ofrece a los alumnos una guía para la elaboración del mismo, en la que se contienen las normas sobre contenido, formato, tutorización del trabajo, etc.

Los trabajos serán realizados en grupos, se tutorizarán por el profesor en su horario de tutorías y se expondrán en el horario docente, en las últimas semanas de clase. Cada grupo tendrá un tiempo para exponer el trabajo. Se dispondrá de otro tiempo para que los alumnos ante los que se ha expuesto el trabajo valoren su participación en el mismo de acuerdo con el siguiente cuestionario:

Evaluación de la exposición grupal (LÓPEZ LÓPEZ, M.ª C., 2007):

Fecha:

Grupo al que se evalúa (número): _____

	1	2	3	4	5
Estructuración y organización de las ideas					
Se expresa con claridad y precisión					
Calidad y desarrollo del contenido					
Habilidades comunicativas					
Grado de preparación					
Fomenta participación					
Recursos utilizados					
Acomodación al tiempo establecido					

Otras observaciones:

Además cada uno de los integrantes del grupo valorará las aportaciones realizadas por los demás dentro del grupo, de acuerdo con los siguientes criterios:

Fecha:
Grupo: _____
Integrante al que se evalúa:

	1	2	3	4	5
Estructuración y organización de las ideas					
Recursos utilizados					
Relevancia de lo aportado					

Otras observaciones:

4. RESULTADOS Y CONCLUSIONES

La asignatura que ahora analizamos no ha sido puesta en marcha aún en el nuevo Grado en relaciones Laborales y Recursos Humanos de la Universidad de Granada, ya que su impartición se prevé en el 4.º curso. No obstante, la firmante de esta comunicación tiene amplia experiencia en la aplicación de nuevas metodologías adaptadas al Espacio Europeo de Educación Superior, concretamente en una asignatura "Régimen Fiscal de la Empresa" (optativa de 6 créditos y con unos descriptores muy similares) que, será el antecedente inmediato de la nueva "Régimen Jurídico de los Impuestos Empresariales", por lo que no creo que, con las salvedades propias de lo que supone la instauración de un nuevo Plan de Estudios, erremos mucho si anticipamos que los resultados obtenidos en aquélla no diferirán mucho de lo que nos deparará ésta, pues las deficiencias del sistema no parece que, en tiempos de crisis, vayan a ser solventadas.

Los resultados de la experiencia piloto propuesta por la Universidad de Granada, y obtenidos en los sondeos realizados a los alumnos han sido, en general, satisfactorios, tanto para alumnos como para profesores, aunque con ciertos matices y aspectos mejorables.

Las encuestas realizadas en la experiencia piloto nos ayudan a concretar los resultados obtenidos y los no logrados. Así la mayor parte de los alumnos considera que el sistema de evaluación seguido es coherente con la docencia impartida y el trabajo exigido a aquéllos durante el mismo.

La experiencia nos ha permitido comprobar que el nuevo modelo de enseñanza propuesto para el futuro requiere de forma imperiosa una reducción del número de alumnos a tutorizar por el profesor. El trabajo real del alumno y del profesorado aumenta sensiblemente con la nueva metodología. No obstante, en la medida en que la evaluación del alumnado (realizada a través de encuestas) muestra un carácter claramente positivo a la nueva experiencia, habría que recapacitar sobre la necesidad de desarrollarla con una infraestructura adecuada a las circunstancias del caso.

La experiencia, asimismo, pensamos que es de gran utilidad con un número reducido de alumnos por grupo, ya que se observa que, en general, la utilización de los distintos materiales didácticos ayuda al alumno a sistematizar y a comprender la asignatura, teniendo en cuenta el aspecto eminentemente práctico de la misma.

Este carácter práctico hace especialmente deseable una enseñanza basada en nuevas metodologías que den importancia a aspectos hasta ahora relegados, así como al método de aprendizaje a través de la realización de mapas conceptuales que ayuda a sistematizar la asignatura y a través de la realización de prácticas en horario docente que colabora en la fijación de conceptos y en la resolución de problemas.

En cuanto al contenido de la asignatura, es evidente que la nueva metodología conlleva una reducción considerable de contenidos, pues la realización de prácticas, actividades, trabajos, etc., resta tiempo para las explicaciones teóricas que tendrán que ser reducidas, de forma que las clases magistrales se ceñirán a lo fundamental. No obstante, tenemos que admitir que, aún cuando los contenidos se reducen sensiblemente, lo cierto es que aquello que se explica creemos que será más fácilmente asimilado por los alumnos con los nuevos materiales didácticos. Por otra parte, las competencias a adquirir por éstos han variado, por lo que ya no tienen mucho sentido las clases magistrales por sí solas.

Pensamos que con las nuevas metodologías introducidas en los nuevos Planes de estudio, existirá un mayor equilibrio entre contenidos teóricos y prácticas; equilibrio del que adolecía el anterior sistema, en el que la importancia de las clases magistrales ensombrecía los aspectos prácticos de la materia. En la nuestra hay dos cuestiones que se nos antojan de especial importancia: una es la esquematización y conceptualización de lo aprendido y otra, la práctica y ejercicio de la materia en cuestión. El primero ayuda a la sistematización y asimilación de contenidos y el segundo otorga habilidad y destreza en el ejercicio de los mismos. Ambos inciden necesariamente sobre los contenidos de la materia y se alcanzan de mejor manera con las nuevas metodologías, pues éstas permiten la obtención de nuevas competencias que con el anterior sistema se encontraban relegadas a un segundo plano.

Desde este punto de vista, el contenido de la materia, si bien ha de ser necesariamente reducido, sí ha sido objeto de una mayor profundización, de forma que nos encontramos con alumnos que adquieren mayores destrezas y habilidades en la aplicación del Derecho.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

LÓPEZ LÓPEZ, M.ª C.: "Evaluar en la universidad: Técnicas e instrumentos. Curso sobre «evaluación de los procesos de enseñanza-aprendizaje en la universidad y su adaptación al espacio europeo de educación superior»." Documento policopiado. Granada: Universidad de Granada.

MOCHÓN LÓPEZ, L. y RANCAÑO MARTÍN, M.ª A.: *La enseñanza del Derecho en el Espacio Europeo de Educación Superior: dos modelos de guías didácticas*, Grupo Editorial Universitario, 2009.

MORENO; BAJO; MOYA; MALDONADO, y TUDELA, *Las Competencias en el Nuevo Paradigma Educativo para Europa*, Vicerrectorado de Planificación, calidad y evaluación docente de la Universidad de Granada.

ZABALZA, *Competencias Docentes del Profesorado Universitario. Calidad y Desarrollo Profesional*, Ed. Narcea, Madrid, 2003.

Bolonia como oportunidad para renovar la enseñanza (y la investigación) en Derecho Tributario en España

VIOLETA RUIZ ALMENDRAL
(Universidad Carlos III de Madrid)

1. ¿QUÉ SENTIDO TIENE AHORA UN *PROYECTO DOCENTE*?

1. Durante años ha pervivido en nuestro sistema académico, la costumbre de que los aspirantes a una plaza de funcionario docente en una Universidad (Titular o Catedrático) deban presentar un *proyecto docente* en las distintas modalidades de concurso y oposiciones[1].

Su objeto teórico, si atendemos al término, es dar una visión personal sobre la materia que se pretende impartir, y el modo en que ello se va a llevar a cabo. En la práctica, la realidad es muy distinta. Para empezar, porque del candidato se espera que tome como punto de partida proyectos docentes vetustos y se adhiera a los principales postulados allí contenidos. Se espera, sobre todo, que no presente un proyecto original, ni mucho menos propio, pese a ordenarlo así las normas reguladoras de las distintas pruebas. Por otro lado, el esfuerzo del candidato díscolo, que escribe su propio proyecto, no se verá recompensado, porque la estructura y los plazos de los concursos se han articulado cuidadosamente para garantizar que el Tribunal no tenga posibilidad alguna de leer el trabajo presentado antes de su defensa. En fin, de acuerdo con la perspectiva tradicional el proyecto docente esperado era, en muchas ocasiones, ni *proyecto*, pues debía presentar una imagen de la realidad acotada perfectamente, sin resquicio de dudas, ni era *docente*, pues apenas ofrecía orientaciones a la docencia, ni desde luego, era en la mayor parte de los casos un proyecto original.

2. Desaparecido ya oficialmente el sistema de "Habilitación", y comenzada la andadura del nuevo sistema de "Acreditación", la pervivencia del proyecto docente en los concursos dependerá de lo que cada Universidad disponga en sus *Estatutos*, por lo que es difícil conocer, en estos momentos, cuál será finalmente la vía adoptada en los nuevos concursos universitarios. En este contexto, no está de más preguntarse si tiene sentido mantener el sistema de proyectos docentes.

La respuesta sólo puede ser negativa si es en los términos que se venía haciendo. Pero la conclusión es diferente si se mira desde otra perspectiva, la de los retos que plantea tanto la adaptación a los nuevos sistemas docentes, como la creciente transformación de nuestro sistema jurídico según se avanza en la integración europea y se internacionaliza más nuestro sistema económico. Así las cosas, y pese al título, el propósito de estas líneas es hacer una defensa matizada de seguir realizando un *proyecto docente* en Derecho financiero y tributario, si bien con una estructura y objeto bien distintos a los que venían siendo habituales. Y ello porque nunca ha sido tan necesario como ahora preguntarse cuál es el objeto de conocimiento, pero sobre todo las aspiraciones docentes, de un área como la que se dedica al estudio del Derecho financiero y tributario que ya está establecida en nuestras facultades y cuya existencia y (siempre relativa) autonomía ya no se discuten.

3. Esta necesidad obedece a dos órdenes de razones. Por un lado, la más inmediata, es la adaptación de los planes de estudios de las Universidades españolas a los objetivos de *Bolonia,* el denomi-

[1] Frente a lo que pueda parecer, este trabajo NO tiene su origen en el proyecto docente que presenté a la Habilitación en la Universidad Jaume I de Castellon (enero-julio 2007), sino en la reflexión posterior que realice al hilo de la elaboración de dicho trabajo. Mi proyecto docente presentado entonces puede consultarse en las siguientes dos páginas:

http://hdl.handle.net/10016/9381.

http://uc3m.academia.edu/VIOLETARUIZALMENDRAL/Teaching.

En la misma dirección se puede acceder al documento completo que recoge tanto los resultados como los materiales creados para la experiencia de innovación docente que realicé en la Universidad Carlos III de Madrid, en el curso 2009-2010 [RUIZ ALMENDRAL, V.: "Proyecto de Innovación Docente realizado en Derecho Financiero y Tributario II (2009-2010)"].

nado "Espacio Europeo de Enseñanza Superior" (EEES)[2] en los que no me detendré más que para resaltar algo ya sabido, y es que suponen una reducción de las horas presenciales de docencia y obligan a repensar los programas docentes de manera que los aspectos más técnicos y difíciles, menos susceptibles de examen individual por el alumnado, sean los únicos objeto de las tradicionales clases magistrales, dejando el resto de la materia al trabajo del estudiante.

Por otro lado, la menos inmediata, pero si bien se mira la razón de fondo para reflexionar sobre el objeto de la materia, es anterior e independiente de la modificación de la docencia. Desde que el uno de enero de 1986 España pasara a formar parte de la Comunidad Europea, y también a raíz de la progresiva internacionalización de la economía y la consiguiente firma de Convenios de Doble Imposición (CDI, en adelante) con otros Estados, se ha producido una sustancial transformación de las bases dogmáticas sobre las que se asienta la disciplina. Sin embargo, si observamos la mayoría de los Manuales al uso de la asignatura, poco ha variado, en sustancia, con respecto de los de hace veinticinco años. Ello es particularmente llamativo si se compara con lo que sucede en otros países de la Unión Europea. Así en Alemania, para K. TIPKE, el Derecho de los ingresos públicos (*Abgabenrecht*) está formado también (además de las categorías tributarias "tradicionales"), por el Derecho Comunitario de los ingresos públicos (*Abgabenrecht der Europäischen Union*)[3]. En España, los epígrafes se han ido adaptando, evidentemente, a los distintos cambios legislativos, pero el Derecho comunitario y el Derecho tributario internacional se encuentran en muchas ocasiones en un preocupante segundo plano, como un derecho extranjero que el alumno debe "saber que existe" pero que no está incorporado a su objeto de estudio. Esta tendencia se acentúa si prescindimos de los Manuales y comprobamos lo que de hecho enseñamos en clase.

El problema, evidentemente, es que la ignorancia buscada de esos "otros derechos", que practicamos todos, en mayor o menor medida, tiene consecuencias fuera de las aulas, como no podía ser de otra manera.

4. Sin pretender agotar los problemas pendientes en un trabajo de estas características, me limitaré a enunciar los que parecen más sobresalientes y necesitados de solución. Para facilitar la lectura se seguirá, al menos parcialmente, la estructura tradicional de los *proyectos docentes*, para comenzar cuestionando el objeto (epígrafe 2) y contenido (epígrafe 3) de la disciplina, en relación con su discutida, y seguramente discutible autonomía, y preguntándonos sobre sus objetivos actuales. A continuación (epígrafe 4) se prestará atención a los dos principales fenómenos que en la actualidad han venido transformando el Derecho financiero y tributario: la integración en la Unión Europea (UE), y la creciente influencia del Derecho tributario internacional, consecuencia directa de la internacionalización de la economía española. Finalmente (epígrafe 5), se dedicará atención a las carencias que el método jurídico presenta para actualizar la disciplina.

2. LA SUPERACIÓN DE LA DISCUSIÓN SOBRE EL *OBJETO* Y LA *AUTONOMÍA* A LA LUZ DE LOS OBJETIVOS ACTUALES DEL DERECHO (FINANCIERO Y) TRIBUTARIO

1. La autonomía didáctica del Derecho Financiero es en la hora actual indiscutida. Como es sabido, ello debe bastante al impulso de F. SÁINZ DE BUJANDA, que ya en 1945 defendió "la creación, en nuestras Facultades de Derecho, de una cátedra cuya misión específica consistiera en el estudio de los problemas jurídico-financieros"[4]. Tras diversas vicisitudes, el Real Decreto 1424/1990, de 26 de octubre, por el que se establece el título universitario oficial de Licenciado en Derecho, configura el Dere-

[2] La denominada *Magna Charta Universitatum de Bolonia* de 1988 es el punto de partida de la creación del proceso Bolonia. Diez años después, el 25 de mayo de 1998, los ministros alemán, francés, italiano e inglés, encargados de la educación superior suscribieron en París la *Declaración de la Sorbona*, subrayando "el papel central de las universidades en el desarrollo de la dimensión cultural europea" y haciendo "hincapié en la construcción del espacio europeo de enseñanza superior como instrumento clave en la promoción de la movilidad de los ciudadanos, su ocupabilidad, y el desarrollo global del continente".

[3] TIPKE, K.: *Die Steuerrechtsordnung. Band I.* Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 34. Véase también el *Manual* de BIRK, D.: *Steuerrecht*. Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 2005, pp. 63 y ss. (§ 3 *Steuern in Europa und im internationalen Wettbewerb*).

[4] SÁINZ DE BUJANDA, F.: "Concepto y contenido del Derecho Financiero". *Revista de Derecho Privado*, n. 336/1945, p. 163; describe ese proceso, con mayores referencias: PALAO TABOADA, C.: "La enseñanza del Derecho Financiero y Tributario". *Revista Española de Derecho Financiero* (*REDF*), n. 40/1983, pp. 202 y ss.

cho Financiero y Tributario como materia troncal de segundo ciclo, con una carga lectiva de 14 "créditos" (o 140 horas) y cuyo contenido abarca: "La financiación pública. Derecho Presupuestario. Derecho Tributario. Derecho de los gastos públicos", que corresponde impartir, exclusivamente, a las Áreas de conocimiento de la materia. Queda así inicialmente acotado el objeto de la docencia de esta disciplina.

2. Con carácter general, la pregunta por el objeto del Derecho financiero y tributario se ha puesto en conexión con la pregunta acerca de cuál sea la naturaleza y los límites de la actividad financiera, y cuál es la manifestación de dicha actividad que debe ser objeto de estudio por el Derecho Financiero y, en consecuencia servir para "acotar las aspiraciones científicas" de quienes a su estudio se dedican[5]. Sin embargo, más que centrarse en cuáles sean sus contornos, cabe preguntarse por la utilidad de acotar dicho objeto, más allá de acotarlo debidamente en la ordenación docente. Más que nunca, las aspiraciones científicas no deberían estar acotadas a un objeto, pues no sólo el mismo problema puede y debe ser analizado de distintas perspectivas, sino es que algunos problemas no pueden ya analizarse exclusivamente desde la óptica del clásico Derecho financiero, pues representa un corsé insoportable para el análisis. Por ello, la discusión acerca de la autonomía de la disciplina con respecto de otras, jurídicas y no jurídicas, tiene cada vez menos sentido. Tenía razón A. RODRÍGUEZ BEREIJO cuando afirmaba que "el baremo para medir la juventud de una disciplina científica es la importancia dada a la cuestión de su autonomía"[6].

Más de medio siglo después de la publicación de los primeros trabajos sobre el Derecho Financiero en nuestro país[7], no sólo la existencia sino la discusión acerca de la autonomía científica de esta disciplina, así como su carácter jurídico, si tiene sentido, es para dudar de ella. Entre otros motivos, porque la realidad actual del Derecho Financiero ha ganado exponencialmente en complejidad, lo que dificulta la adecuación a este esquema, al menos con la relativa facilidad con que esto se producía antes. Por mencionar sólo uno de los aspectos de difícil encaje, los "principios jurídicos propios" de la materia se han visto sustancialmente afectados por el Ordenamiento jurídico comunitario, parte inherente del nuestro que obedece, sin embargo, a principios e incluso *lógicas* bien diversas a las que inspira nuestro sistema jurídico[8].

3. En la práctica, la autonomía es sobre todo *docente*, por lo que no significa más que la integración en diferentes *Áreas de conocimiento*, con la consiguiente organización de la enseñanza académica. Es, todo lo más, un criterio de organización necesario, para hacer comprensible una realidad al alumnado. Pero como todo criterio, fungible e intercambiable, aunque su utilidad en la construcción inicial de la disciplina no deba desdeñarse[9]. Pese a que tal autonomía docente está hoy lejos de toda duda, el camino para llegar hasta ella no fue precisamente sencillo[10].

3. LA INEVITABLE REORIENTACIÓN DE LA ASIGNATURA HACIA EL DERECHO TRIBUTARIO

1. Tradicionalmente, los programas de Derecho financiero recogen los siguientes contenidos de la Hacienda pública reflejados, en lo que a la vertiente de los ingresos se refiere, en el artículo 22 del TR de la LGP (R. D. Leg. 1091/1988, de 23 de septiembre). Esta clasificación desaparece en la vigente Ley General Presupuestaria (Ley 47/2003, de 26 de noviembre), que en su artículo 4.2 abarca otros ingresos tradicionalmente excluidos del Derecho financiero, confirmando así la ausencia de homogeneidad del derecho de los gastos y los ingresos. A ésta hacía referencia ya F. SÁINZ DE BUJANDA, refi-

[5] *Vid.:* RODRÍGUEZ BEREIJO, A. y ZORNOZA PÉREZ, J.: "El Derecho Financiero: concepto, autonomía y contenido", AA. VV.: *Compendio de Derecho Financiero y sistema fiscal español*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda-Escuela de Hacienda Pública, T. IV, 1991, p. 1565.

[6] RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al estudio del Derecho Financiero*. Madrid: IEF, 1976, p. 115.

[7] RAMALLO MASSANET, J.: "El Derecho Tributario en España desde el punto de vista académico", *REDF*, n. 93/1997, p. 8.

[8] MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: "El Derecho Financiero constitucional de la Unión Europea", *REDF*, n. 109-110/2001, pp. 115 y ss., con mayores referencias.

[9] RAMALLO MASSANET, J.: "El Derecho Tributario desde el punto de vista académico", *REDF*, n. 93/1997, p. 9.

[10] De analizar este proceso de incorporación a los planes de estudios se ocupaba C. PALAO TABOADA en: "La enseñanza del Derecho Financiero y Tributario...", cit. pp. 493 y ss.

riéndose a la antigua parcelación de los ingresos, al señalar que si bien todos ellos son especies distintas de derechos económicos, hay sustanciales diferencias entre ellos, de manera que "…no puede pensarse, por ejemplo, que los rendimientos procedentes del patrimonio o los productos de operaciones de la Deuda pública sean considerados en sí mismos derechos de ninguna especie. En términos precisos, el Estado tiene derecho a los rendimientos de sus bienes patrimoniales o a los productos de operaciones de la Deuda pública. Por otra parte, los tributos no son tampoco derechos económicos, sino figuras jurídicas que, en su dinámica aplicativa, generan derechos de crédito al percibo de prestaciones tributarias"[11]. De ahí la afirmación de que cada recurso financiero –el tributo, el patrimonio, el crédito– contemplado en la integridad de sus aspectos jurídicos, deberá constituir el eje de un bloque normativo y doctrinal diferenciado[12].

2. Cabe preguntarse por el sentido actual de esta división, por varios órdenes de razones. La principal, que no es fácil hallar una unidad entre los ingresos públicos que se tienen en cuenta. Por ello, es difícil, por poner sólo un ejemplo, predicar que los mismos principios son aplicables a los tributos que a la Deuda pública o al Patrimonio. Por otro lado, es difícil justificar que sí se incluyan esos ingresos públicos y no otros, como por ejemplo los procedentes de los diferentes fondos de la Unión Europea, subvenciones, etc. Finalmente, es cuestionable que de la unidad lógica entre ingresos y gastos apuntada en el artículo 31.2 de la Constitución deba necesariamente concluirse que la disciplina requiera, para su coherencia, contar con un examen detallado del régimen jurídico del gasto público.

3. Por otro lado, para buena parte de la doctrina, dicha conexión entre ingresos y gastos públicos, cristalizada en el artículo 31.2 de la Constitución española[13], sienta un principio de justicia financiera que obliga a prestar atención no sólo a la justicia de los tributos, sino también a la justicia en el gasto[14], o incluso, al principio de capacidad económica como criterio unitario de justicia[15]. Esto plantea numerosos problemas. Entre otros, tratar de predicar un principio de justicia financiera unitario plantea al menos la cuestión de su enjuiciamiento, muy difícil en el caso del gasto, donde la dificultad del examen, como ha señalado el Tribunal Constitucional, es de carácter lógico: el carácter escaso de los recursos públicos, lo que exige tener en cuenta, como elemento consustancial a la propio actividad política, el coste de oportunidad existente en las distintas opciones teóricamente disponibles, de manera que "el legislador se encuentra ante la necesidad de conjugar no sólo diversos valores y mandatos constitucionales, sino también tales mandatos con la insoslayable limitación de los recursos disponibles" (STC 77/1985, de 27 de junio). Incluso, el problema es más complejo, pues ha señalado J. J. ZORNOZA PÉREZ, la realización de la justicia financiera, de esa justicia relativa a la equitativa distribución del gasto público y a la efectividad de los derechos sociales que reclaman la intervención del Estado, no es pese a su reconocimiento constitucional un problema reductible a lo puramente jurídico[16].

4. En todo caso, la pregunta relevante es si todo ello debe implicar que el análisis del régimen jurídico de los gastos públicos deba integrar el contenido docente de la disciplina, o que, desde una perspectiva investigadora, el sistema tributario y el gasto público deban examinarse de consuno. Es cierto, como señalaba A. RODRÍGUEZ BEREIJO que "la unidad esencial del fenómeno financiero, la conexión entre los ingresos y los gastos públicos, viene dada por un criterio teleológico: el fin de las normas y

---

[11] SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero I*, vol. 1, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977, pp. 478 y 479.

[12] SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho financie*ro, I, vol. 2, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, pp. 16 y 17. *Vid.* las consecuencias de esta distinción, en relación con las distintas ramas jurídicas a que la misma da lugar, en: RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al estudio del Derecho Financiero*... ,cit., pp. 136 y 137.

[13] El precepto tuvo su origen en la enmienda número 674 de la Agrupación Independiente del Senado. Esta enmienda, según reconoció su autor, (FUENTES QUINTANA), tiene su origen en el artículo de A. RODRÍGUEZ BEREIJO: "Derecho financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios", en AA. VV.: *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1978.

[14] CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: "El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica". *RDFyHP*, 1965, p. 1008. Y ello, con todas las matizaciones que puedan hacerse a su efectividad en la práctica y seguramente escaso desarrollo doctrinal, como se señalaba en RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: "Derecho financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios...", cit., pp. 348 y ss.; crítica que hace también suya AGUALLO AVILÉS, A.: "La necesidad de un análisis constitucional del Derecho financiero. Hacia un Derecho financiero constitucional", *REDF*, n. 109-110/2001, p. 69.

[15] MENÉNDEZ MORENO, A.: *Aproximación al concepto y al método del Derecho Financiero y Tributario*. Lección de apertura del curso académico 1988-1989, Burgos, 1988, pp. 26 y ss.

[16] ZORNOZA PÉREZ, J. J.: "Los derechos humanos y el problema de la escasez", en SAUCA, José María (Ed.): *Problemas actuales de los derechos fundamentales*. Madrid: BOE-Universidad Carlos III, 1994, pp. 285 y ss.

el interés jurídicamente protegido [de manera que] existe una conexión instrumental, no ya en un plano lógico, sino también en un plano jurídico, entre los ingresos y los gastos públicos; conexión que se refleja en la unión entre los tributos y el deber general, sancionado por la Constitución, de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad contributiva. Y esta conexión, que se expresa en la institución del Presupuesto, demuestra la unidad del fenómeno financiero y la imposibilidad de escindir su contenido"[17].

Sin embargo, esta unidad no debería predeterminar de antemano las alternativas docentes. Si examinamos la experiencia en otros países, podemos comprobar que la docencia unitaria del gasto y del ingreso es sólo una opción más. Piénsese, por ejemplo, en el modelo alemán, donde hay una estricta (o más estricta) separación entre lo que para nosotros son claramente ramas del mismo Derecho financiero. Esta separación no les ha impedido trazar entre las distintas disciplinas importantes conexiones, y en particular a la vinculación lógica entre los gastos e ingresos públicos, ejemplificada en la actualidad con el denominado *Existenzminimum*. La idea que subyace es la interdicción de someter a imposición el denominado "mínimo existencial" o cantidad de ingresos que toda persona necesita para atender sus necesidades esenciales. Este principio ha sido elevado en realidad a principio general de la imposición, con la idea de que la participación del Estado en el éxito económico de sus ciudadanos, sólo puede producirse a partir de la renta disponible[18]. En este sentido, y según opinión también bastante extendida en España, se trata de una derivación lógica del principio de capacidad económica[19]. Se afirma, como base, que no sería lógico que el Estado realizara dos valoraciones distintas en punto a las necesidades vitales mínimas que el Estado social debe sufragar, lo que explica, por ejemplo, que los ingresos equivalentes a las prestaciones sociales que cubren ese mínimo existencial habrán de declararse exentos[20].

Por otro lado, si se prescinde de descriptores y programas publicados, para centrarnos en lo que se enseña en la práctica, por un lado, y en lo que se publica, por otro, la conclusión es evidente: los profesores, en su labor de enseñantes y de investigadores, ya han optado por reorientar el contenido de la disciplina, de manera que se pueden contar con los dedos de una mano los trabajos que hemos publicado en materias como la Deuda pública, el Patrimonio o el Derecho presupuestario.

5. Cabe preguntarse si este abandono de todo lo que no sea Derecho tributario no ha venido causado precisamente, y de forma paradójica, por la insistencia en acumular todo tipo de contenidos en un solo programa, que luego han sido desterrados del mismo por la vía de hecho. Nótese que, desde la perspectiva del gasto público, de su gestión y articulación, es posible identificar una rama del Derecho Financiero: el Derecho Presupuestario, que conformaría un auténtico Derecho de los gastos públicos[21]. Es conocida en este sentido, la propuesta de J. J. BAYONA DE PEROGORDO[22], acerca del reconocimiento de un Derecho de los gastos públicos con sustantividad propia y susceptible de tratamiento científico diferenciado respecto de las demás parcelas de nuestra disciplina, así como de una cierta autonomía didáctica[23]. Tendría sentido reconsiderar esta propuesta a la luz de la situación actual.

6. En cuanto al resto de los ingresos públicos, es evidente el papel secundario que representan en relación con los tributarios, que ocupan en la actualidad más del 70 por 100 del programa, incluyendo las partes general y especial. También esta opción debería hacerse explícita en la docencia, de ma-

---

17 RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al Estudio del Derecho Financiero...*, cit., p. 72.

18 Entre otras, en su Sentencia de 25.9.1992 (BVerfGE 87, 153); y BVerfGE, 99, 88 (96); ver al respecto: TIPKE, K. y LANG, J.: *Steuerrecht. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt*, 2002, p. 8, y pp. 112 y ss. Véase también MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, Madrid: Colex, 1996. HERRERA MOLINA, P. M.: "Fundamento y configuración del mínimo personal y familiar", en AA. VV.: *El mínimo personal y familiar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Madrid: IEF-Marcial Pons, 2000.

19 *Vid* MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF...*, cit., pp. 24 y ss.

20 Así lo ha declarado la Sentencia del Tribunal Constitucional Federal alemán de 25 de septiembre de 1992 (BVerfGE 87, 153).

21 SÁINZ DEBUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero I*, vol. 1, cit., pp. 482 y 483. MARTÍNEZ LAGO, M. A.: *Manual de Derecho Presupuestario*, Madrid: Colex, 1992, p. 23 y ss. RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción...*, cit., p. 176.

22 *Vid* BAYONA DE PEROGORDO, J. J.: "Notas para la construcción de un Derecho de los gastos públicos", *Presupuesto y Gasto Público*, n. 2/1979, pp. 65 y ss. y pp. 79 y ss. Por el mismo autor, con mayor amplitud: *El Derecho de los gastos públicos*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1991.

23 BAYONA DE PEROGORDO, J. J.: "Notas para la construcción de un Derecho de los gastos públicos", cit., pp. 79 y ss.; y por el mismo autor: *El Derecho de los Gastos Públicos...*, cit., p. 31.

nera que más allá de las correspondientes lecciones introductorias donde se ofrezca una visión general sobre los ingresos de un Estado, se deje el examen del régimen jurídico del Patrimonio y la Deuda Pública al Derecho administrativo y a un, no existente (todavía) entre nosotros, "Derecho constitucional económico" (*Öffenlicheswirtschaftrecht*).

Particularmente en el caso del Patrimonio, tiene razón C. PALAO TABOADA, cuando afirma que la idoneidad que tienen estos bienes públicos para producir ingresos constituye un aspecto secundario de su régimen jurídico general que no justifica su trasvase al ámbito del Derecho Financiero[24]. Por ello, afirma el Profesor, si el estudio de los ingresos patrimoniales puede hacerse desde el Derecho Financiero, el del régimen jurídico de los bienes patrimoniales de los entes públicos "está radicado en el Derecho Administrativo como parte de la teoría de los derechos reales administrativos"[25], y ello por aplicación de un principio más general, y es que cuando una figura jurídica interesa a diversas disciplinas debe encuadrarse en aquella en que se hallan sus conexiones sistemáticas fundamentales[26].

7. En fin, al margen de las preferencias investigadoras individuales, es evidente que desde una perspectiva docente el contenido de la asignatura no puede ya adaptarse a su objeto. Es, por cuestiones de tiempo, y creciente complejidad de la materia, sencillamente imposible. La investigación no puede reflejarse en la docencia, aunque siempre la enriquezca. Por eso, creemos que deberíamos hacer explícita, en lo que a la docencia se refiere, la reorientación hacia el Derecho tributario que tiene nuestra disciplina de manera implícita, al menos por lo que corresponde a la docencia básica y obligatoria para todos los estudiantes, y sin perjuicio de que en asignaturas optativas pueda profundizarse en otros ámbitos de lo financiero, como el Derecho presupuestario.

El mayor desarrollo, con respecto del resto de ramas, del Derecho tributario tiene una explicación histórica que es conocida. La idea de una distribución de las cargas del Estado atendiendo a la capacidad económica personal, surge en el siglo XIX y coincide con las primeras propuestas de impuestos sobre la renta personal[27], si bien su desarrollo y proliferación en los Estados de nuestro entorno no tiene lugar hasta el final de la Segunda Guerra Mundial, lo que en un primer momento se explica por las necesidades financieras de la reconstrucción de los contendientes, pero también obedece a financiación de los incipientes modelos de Estado de bienestar[28], de ahí que sea sobre todo a partir del siglo XX cuando los tributos representarán la mayor fuente de ingresos de los Estados[29]. Si como consecuencia de la creciente intervención del Estado en las diferentes áreas de la vida social, el gasto público experimenta un considerable incremento, es también clara la necesidad de una fuente de financiación estable y fluida, que será proporcionada en gran parte por un sistema impositivo adecuadamente estructurado[30].

4. PROBLEMAS ACTUALES DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO QUE (ENTRE OTROS) JUSTIFICAN UN CAMBIO DE DIRECCIÓN

La preferencia por el Derecho tributario permitiría un desarrollo más autónomo y seguramente más enriquecedor de las otras ramas de lo financiero que han caído en un cierto abandono. Adicionalmente, sería posible la concentración en algunos problemas actuales del Derecho tributario necesitados de mayor atención. El más evidente es el examen del conjunto de transformaciones que se han producido a consecuencia de la integración en la Unión Europea. Téngase en cuenta que buena parte de

---

[24] PALAO TABOADA, C.: *Derecho financiero y tributario*, volumen I, Colex, Madrid, 2.ª edición, 1987, pp. 33, 262 y 263.

[25] PALAO TABOADA, C.: *Derecho financiero y tributario*..., cit., pp. 258-262.

[26] PALAO TABOADA, C.: *Derecho financiero y tributario*..., cit., p. 33.

[27] BIRK, D.: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maβtab der Steuernormen*. Köln: Dr. Peter Deubner Verlag GmbH, 1983, pp. 14 y ss. y 23 y ss.

[28] TIPKE, K.: *Die Steuerrechtsordnung. Band II*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2003, pp. 604 y ss. con abundantes referencias. Sobre el significado de dicha cláusula en Alemania y sus consecuencias para España, es de obligada referencia: PAREJO ALFONSO, L.: *Estado Social y Administración Pública. Los postulados constitucionales de la reforma administrativa*, Madrid: Civitas, 1983, pp. 29 y ss. y 61 y ss.

[29] NEUMARK, F.: *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*. Tübingen: J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1970, pp. 6 y ss.

[30] Al respecto véase: RUIZ ALMENDRAL, V. y ZORNOZA PÉREZ, J.: "Constitución económica y Hacienda Pública", en PECES-BARBA MARTÍNEZ, G. y RAMIRO AVILÉS, M. A. (coords.): *La Constitución a examen: un estudio académico 25 años después*. Madrid: Marcial Pons, 2004, pp. 658 y ss.

las reformas internas del ordenamiento jurídico-financiero se explican cada vez más por referencia a dicha integración, o dicho más claramente, resultan incomprensibles, desde cualquier perspectiva (docente o investigadora) sin la citada referencia. Por ello, es claro que "ha llegado la hora de dejar de pensar en la "armonización legislativa" del Derecho financiero de los Estados miembros para profundizar en la incidencia sobre el Derecho financiero de esos principios y derechos comunes, ya armonizados, sobre el Derecho financiero"[31]. Entre otras razones, porque ésta es la única manera de dotar a tal Ordenamiento jurídico-comunitario de un adecuado armazón dogmático que ayude a explicarlo también por sí mismo.

4.1. La creciente importancia del Derecho tributario internacional

1. La "globalización" de la economía viene suponiendo una mutación en los sistemas tributarios, lo que implica tanto la progresiva modificación de las fuentes del Derecho tributario, como la de muchas de las figuras tributarias en sí y de sus elementos esenciales (impuestos sobre no residentes, proliferación de categorías subjetivas "en garantía" en los supuestos de no residentes, etc.), que deben integrar esta nueva realidad. Este fenómeno es relativamente nuevo en España, de ahí su limitado estudio por la doctrina, al menos si se compara con la de otros Estados miembros, como Alemania u Holanda. Un dato evidente justifica tal novedad: si en los años sesenta España sólo tenía firmados dos CDIs (con Francia y Suecia), en la actualidad son más de ochenta.

Los resultados de la globalización sobre el Derecho tributario son visibles en buena parte de los elementos esenciales de los principales impuestos de nuestro sistema tributario (en especial, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, además del Impuesto sobre la Renta de no Residentes) reciban contenido *por mor* de la aplicación de todo tipo de directrices que, en el mejor de los casos, reciben el nombre de *pseudo*-derecho. Se produce así una situación de "policentrismo de fuentes", entre las que hay que incluir tanto las tradicionales (*hard law*) como toda una serie de informes y directrices, que conforman lo que se suele denominar *soft law* (o "derecho blando")[32], y que dada su generalizada aceptación y adopción por los Estados, ha ido paulatinamente adquiriendo el status de *semi-hard law* o derecho impropio. Y lo relevante es que esto se produce en muchos aspectos, en muchas ocasiones por una curiosa interacción entre el derecho tributario internacional y el derecho comunitario, o incluso la derivación que de este derecho ha realizado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Así por ejemplo el principio comunitario de no discriminación ha tenido como uno de sus efectos la obligación de que la regulación nacional establecida para las operaciones internacionales deba ser extendida a las operaciones internas (es decir, realizadas en el ámbito de la UE), y a través de tal proceso, es decir, a consecuencia de los condicionantes establecidos por el Derecho comunitario, muchos de los elementos esenciales de los impuestos más internacionalizados (por ejemplo, el Impuesto sobre Sociedades) termina estando muy influida, cuando no directamente predeterminada, por normas que, desde una estricta perspectiva jurídico-técnica, no son derecho[33].

2. En este contexto, y a falta de que sean aceptadas las propuestas de coordinación fiscal internacional formuladas, por poner sólo un ejemplo, en el ámbito de la OCDE, la penetración de los principios y la lógica del Derecho tributario internacional en el ámbito doméstico es creciente. Cuando no de forma directa, se produce a través del Derecho financiero comunitario. Un buen ejemplo en este sentido es el proceso a través del cual el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) ha recogido el principio de no discriminación en materia tributaria procedente del derecho internacional[34]. En efecto, en el examen de las medidas tributarias a la luz de la no discriminación (y de la restricción), el Tribunal se refiere a menudo al Convenio Modelo de la OCDE[35] (CM-OCDE).

---

[31] MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: "El Derecho Financiero constitucional de la Unión Europea...", cit., p. 112.

[32] Sobre la incidencia y progresiva penetración del *soft law* en el ámbito jurídico-comunitario, es de obligada referencia el trabajo de MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: *Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community*. Londres: Kluwer, Series on International Taxation n. 22, 1999, en especial el capítulo VII de la obra.

[33] O incluso, si se tienen en cuenta los orígenes de las normas internacionales de contabilidad, diseñadas en despachos profesionales, *víd.*: SCHÖN, W.: "The David R. Tillinghast Lecture. The Odd Couple: A Common Future for Financial and Tax Accounting?", *Tax Law Review,* vol. 58, 2005, pp. 113 y ss.

[34] Me he ocupado de estas cuestiones en RUIZ ALMENDRAL, V.: "Entre la discriminación y la armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del Derecho Comunitario", *Revista Estudios Financieros*, núm. 307/2008, (pp. 3-68).

[35] Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (*http://www.oecd.org*).

Sin afirmarlo expresamente, puede que el Tribunal considere que el convenio modelo es una medida adecuada para distribuir competencias tributarias entre los Estados miembros. Sin embargo, lo cierto es que se ha denunciado reiteradamente el desconocimiento más básico del modelo de funcionamiento del CM-OCDE por parte del Tribunal[36], llegando a partir de premisas que no son ciertas, y que plantea relevantes problemas, no solamente porque la OCDE no es una institución democrática (ni sus normas *jurídicas*), sino también porque el sistema de reparto de poder tributario establecido en su modelo es muy imperfecto, y a menudo utilizado por conveniencia más que por un convencimiento sincero de que es el mejor sistema.

Por otro lado, hay sustanciales diferencias entre el principio de no discriminación comunitario y el derivado del CM, que derivan de las distintas finalidades que cumple el principio de en uno y otro contexto[37]. Si el artículo 24 del *MC-OCDE* está orientado a facilitar las transacciones económicas, el enfoque del Tribunal de Justicia se ha ido matizando para incluir la noción de ciudadanía (art. 18) al otorgar protección de las libertades en casos en los cuales no se ejerce en puridad ninguna actividad económica. A esto hay que añadir que el propio artículo 24 del *MC-OCDE* no sólo tiene un alcance limitado y estrecho, sino que es incoherente, lo cual se explica por razones históricas. Así por ejemplo, la introducción de un principio de no discriminación por razón de la nacionalidad tiene sus raíces en los tratados de libre comercio, pero pierde sentido en un *sistema* (sic) tributario internacional basado en la noción de residencia[38]. De esta manera, la diferencia de fondo entre las disposiciones del *MC-OCDE* y el Derecho comunitario es que el principio de no discriminación no es un objetivo directo de los CDI que, como es sabido, reflejan diferentes opciones políticas de reparto de poder tributario que a su vez están basadas en el flujo mutuo de inversiones entre los dos Estados miembros. Si se ha establecido un principio de no discriminación en el *Modelo de Convenio* es con la finalidad de garantizar y facilitar los intercambios comerciales entre ambos Estados (movilidad de personas, empresas, capital...).

3. Esto es sólo un botón de muestra del camino que queda por recorrer, pues las contradicciones entre los ordenamientos internacional y comunitario penetran decididamente en el derecho interno, de manera que no es sencillo identificar la fuente principal de sus transformaciones, ni la lógica. Lo que si es cada vez más evidente es que a consecuencia de ello las instituciones centrales del Derecho tributario precisan de un examen que parta de una óptica diferente, pues cobran verdadero sentido aquí las palabras de A. RODRÍGUEZ BEREIJO cuando abundó en "el carácter esencialmente histórico y relativo de las instituciones y de los principios jurídicos, cuya validez no es ni inmanente, ni eterna, ni universal"[39].

4.2. La Constitución económica europea y su papel central en todos los ámbitos del Derecho Financiero y Tributario español

1. La integración de España en la Unión Europea, además de haber supuesto el principal proyecto español de los últimos treinta años[40], ha implicado toda una serie de modificaciones en el ordenamiento jurídico-financiero de los Estados miembros, hasta el punto de que es posible hablar de una *Constitución económica europea* que integra los ordenamientos nacionales, y que afecta a las vertientes del ingreso y del gasto[41]. Esto es así particularmente a partir de la firma del T*ratado de Maas-*

---

[36] *Vid.* LANG, M.: "Double taxation and EC Law", en AVI-YONAH, R. S.; HINES, Jr., J. R., y LANG, M.: *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence.* The Netherlands: Kluwer Law International, 2007, p. 33.

[37] GARCÍA PRATS, A.: *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Madrid: Tecnos, 1998, pp. 29 a 32.

[38] VAN RAAD, K.: "Non-discrimination from the Perspective of the OECD Model and the EC Treaty- Structural and Conceptual Issues", en: AVI-YONAH, R. S.; HINES, Jr., J. R., y LANG, M.: *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence.* The Netherlands: Kluwer Law International, 2007, p. 56. Sobre la incipiente formación de un sistema de Derecho tributario internacional, *vid.* AVI-YONAH, R. S.: *International Tax as International Law. An Analysis of the International Tax Regime.* New York: Cambridge University Press, 2007, pp. 8 y ss.

[39] RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al estudio del Derecho Financiero...,* cit., p. 386.

[40] Como se demuestra, en: CLOSA, C. y HEYWOOD, P.: *Spain and the EU*, London: Palgrave, 2004.

[41] Sobre los efectos de tal incidencia véase, GARCÍA PRATS, A.: "Incidencia del derecho comunitario en la configuración jurídica del derecho financiero (I): La acción del tribunal de justicia de Luxemburgo", *RDFyHP*, vol. 51, n. 259/2001, pp. 259 y ss. y GARCÍA PRATS, A.: "Incidencia del derecho comunitario en la configuración jurídica del derecho financiero (III): principios de justicia tributaria vs. Derecho comunitario", en *RDFyHP*, vol. 51, n. 261/2001, pp. 738 y ss.

tricht, ratificado en 1992, que formaliza la Unión Monetaria Europea (UME), y propicia un proceso de integración política económica que ha implicado seguramente una de las mayores transformaciones de las constituciones económicas de los Estados miembros, a la vez que ha contribuido a pergeñar una auténtica *Constitución económica europea*. En efecto, aunque lejos del concepto tradicional del término, es posible hablar de una *Constitución económica europea*, aunque en muchos aspectos esté aún en construcción[42], que estaría formada por el modelo económico y el conjunto de valores que inspiran este modelo. Con todo, esta última noción no es pacífica, como no lo es tampoco la relación entre el Derecho constitucional comunitario y el interno, hasta el punto de que "las condiciones de posibilidad del constitucionalismo comunitario están precisamente en el espacio de tensión entre las tradiciones constitucionales estatales y el intento supranacional de superar sus limitaciones"[43].

En fin, si el TCE no es, según el sentido tradicional del término, una *Constitución*, sí opera en la forma, en algunas materias, como un texto constitucional. De ahí que se haya afirmado que "el Tratado no es una "carta constitucional" porque el Tribunal lo diga, sino que el Tribunal lo dice porque en sentencias como *Van Gend & Loos*, *Costa/ENEL* o *Simmenthal*[44] ya había extraído las consecuencias de las semillas constitucionales contenidas en el Tratado"[45], en particular el efecto directo y la primacía del Derecho comunitario, que son conceptos afines pero lógicamente diferentes, y difieren también en cuanto a sus consecuencias jurídicas; básicamente, "la primacía implica el efecto directo pero tiene un alcance mayor"[46], actuando como la principal norma de conflicto entre el Derecho comunitario y los derechos nacionales. Por su parte, los Tribunales constitucionales nacionales han ido estableciendo cautelas al principio de primacía y limitando *de facto* su alcance. Así por ejemplo, nuestro TC acepta en principio la primacía (STC 28/1991, de 14 de febrero), pero no lo aplica en la práctica, por entender, por ejemplo, que el derecho comunitario no forma parte del *bloque de la constitucionalidad* (STC 147/1996, de 19 de septiembre)[47].

Al mismo tiempo, se ha llamado la atención acerca de la creciente importancia del derecho constitucional económico de la Comunidad, frente a un derecho constitucional económico que es más débil, que tiene menos importancia frente a su desarrollo legislativo, y que es además (al menos en apariencia) más neutral, es cierto que "un derecho constitucional económico comunitario fuerte ha ocupado el lugar del débil derecho constitucional económico de los Estados"[48].

En este contexto, la *Unión Monetaria Europea* (UME) desempeña un papel central, pues se ha constituido como una vara de medir de principios comunitarios básicos, como el marco institucional único, la distribución de competencias o la subsidiariedad[49], como por otro lado corresponde a un proceso que fundamentalmente, más allá de la política monetaria, es un proceso de integración política[50]. Prueba de ello es que

---

[42] SNYDER, F.: "EMU Revisited: Are We Making a Constitution? What Constitution Are We Making?", en AA. VV. (eds.: CRAIG, P. y BÙRCA, G. DE): *The evolution of EU Law*. Oxford: Oxford University Press, 1999, p. 417.

[43] BAQUERO CRUZ, J.: *Entre competencia y libre circulación. El derecho constitucional económico de la Comunidad Europea,* Madrid: Civitas, 2002, p. 31.

[44] SSTJCE de 15 de febrero de 1963 (26/62), *Van Gend & Loos,* de 15 de julio de 1964 (6/64), *Costa/ENEL,* y de 9 de marzo de 1978, *Simmenthal* (106/77).

[45] BAQUERO CRUZ, J.: *Entre competencia y libre circulación. El derecho constitucional económico de la Comunidad Europea*..., cit., p. 69.

[46] BAQUERO CRUZ, J.: *Entre competencia y libre circulación. El derecho constitucional económico de la Comunidad Europea*..., cit., p. 94. DE WITTE, B.: "Direct effect, supremacy and the nature of the legal order", en AA. VV. (eds.: CRAIG, P. y BÙRCA, G. DE): *The evolution of EU Law.* Oxford: Oxford University Press, 1999, pp. 183 y ss.; CRAIG, P. y BÙRCA, G. DE,: *EU Law. Text, Cases and Materials.* Oxford: Oxford University Press, 2003, pp. 275 y ss.; MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*. Madrid: Tecnos, 2005, pp. 392 y ss.; PÉREZ TREMPS, P.: *Constitución española y comunidad europea.* Fundación Universidad-Empresa, Madrid, 1993, pp. 134 y ss.

[47] *Vid* BAQUERO CRUZ, J.: *Entre competencia y libre circulación. El derecho constitucional económico de la Comunidad Europea*..., cit., p. 109.

[48] BAQUERO CRUZ, J.: *Entre competencia y libre circulación. El derecho constitucional económico de la Comunidad Europea*..., cit., p. 134.

[49] SNYDER, F.: "EMU Revisited: Are We Making a Constitution? What Constitution Are We Making?", en AA. VV. (eds.: CRAIG, P. y BÙRCA, G. DE): *The evolution of EU Law.* Oxford: Oxford University Press, 1999, p. 418; para este autor la UME es "una metáfora de la UE".

[50] SNYDER, F.: "EMU Revisited: Are We Making a Constitution? What Constitution Are We Making…cit. p. 436. Sobre estas cuestiones, me permito remitir al lector a: RUIZ ALMENDRAL, V.: *Estabilidad presupuestaria y gasto público en España.* Madrid: La Ley, 2008, pp. 60 y ss.

el modelo comunitario económico no es ni mucho menos neutral, sino que en el TCE tiene una orientación definida de antemano, que toma como punto de partida la construcción del mercado interior[51].

La cuestión de la ausencia de neutralidad de la Constitución importa sobre todo por las posibles discrepancias o distintos sentidos del tipo de orientación entre el modelo comunitario y los nacionales, o incluso dentro del propio modelo comunitario. Así se ha resaltado que la constitución económica del Tratado no sólo no es neutral sino que "tiene…un carácter económico liberal, que contrasta con las constituciones más indefinidas de la economía mixta"[52]. Esta forma liberal se refleja de forma asimétrica en función del tipo de materia contenida en el Tratado, de forma que es máxima en el caso de las normas de libre circulación y competencia[53]. Por otro lado, nótese que la ausencia de neutralidad de toda Constitución económica es consustancial al propio concepto de *constitución económica*, que implica una toma de postura[54]. De hecho, el concepto de constitución económica procede de la teoría ordo-liberal alemana, aunque ha llegado a nuestra tradición y al derecho comunitario[55].

Con todo, en el ámbito del derecho constitucional económico es frecuente que los tribunales no entren a fondo y, por ejemplo, asuman la neutralidad de la constitución como premisa. Con independencia de que deba ser o no misión de un tribunal constitucional definir el sistema económico, sí es claro que, como demuestra la historia, "una Constitución no puede ser neutral en términos económicos en la misma medida en que no puede ser apolítica"[56]. Y esto es aplicable también a la *constitución económica comunitaria*, aunque puede argumentarse que en este caso la ausencia de neutralidad se hace explícita, desde los primeros preceptos y desde el origen de la integración europea.

Lo relevante, a nuestros efectos, es que esta toma de postura, y lo explícito de sus disposiciones, contribuyen a que la constitución económica comunitaria tenga mayor influencia práctica que sus homónimas nacionales, que aún insisten en la neutralidad o en modelos de economía mixta donde parece tener cabida cualquier modelo económico[57]. No es así en el modelo comunitario, donde no es posible cualquier modelo de desarrollo económico.

2. Y si esto es así, es evidente que la incidencia de la Constitución económica comunitaria sobre el Derecho financiero y tributario tampoco es neutral. La integración de España en la Unión Europea ha implicado, en tanto que modelo de *integración* en una entidad supranacional, una cesión de soberanía y una (relativamente marcada) tendencia fiscal unificadora. Conviene tener presente que el Derecho comunitario constituye un auténtico sistema jurídico que forma parte del propio sistema jurídico español, *por mor* del artículo 96 de la Constitución española, que consagra la integración económica y política de nuestro país en la Unión Europea, de forma que el denominado "acervo comunitario", integrado por el sistema de valores y objetivos europeos, y compuesto en la práctica por la normativa primaria (Tratados), secundaria (Directivas, Reglamentos...), junto a su desarrollo e interpretación por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE, en adelante), constituye en puridad ordenamiento jurídico interno español, como ha tenido ocasión de señalar el Tribunal Constitucional español, *inter alia* en su Sentencia 28/1991, de 14 de febrero.

---

[51] POIARES MADURO, M.: *We The Court. The European Court of Justice and the European Economic Constitution,* Oxford: Hart Publishing, 1998, pp. 61 y ss.

[52] BAQUERO CRUZ, J.: *Entre competencia y libre circulación. El derecho constitucional económico de la Comunidad Europea*..., cit., p. 138.

[53] BAQUERO CRUZ, J.: *Entre competencia y libre circulación. El derecho constitucional económico de la Comunidad Europea*..., cit., p. 144.

[54] Como es sabido, el concepto de *Constitución económica* se originó con motivo de las discusiones previas a la Constitución de Weimar; *vid* al respecto STREIT, M. E. y MUSSLER, W.: "The Economic Constitution of the European Community. From 'Rome' to 'Maastricht'", *European Law Journal*, n. 1/1995, pp. 6 y ss. Asimismo, y sobre esta noción véase, tempranamente entre nosotros GARCÍA PELAYO, M.: "Consideraciones sobre las cláusulas económicas de la Constitución", en AA. VV.: *Estudios sobre la Constitución Española de 1978*, Zaragoza: Libros Pórtico, 1979, pp. 31 y ss. Con matices, *vid* el trabajo de GARCÍA PRATS, F. A.: "Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (I): la acción del Tribunal de Justicia de Luxemburgo", *RDFyHP*, n. 259/2001, pp. 299 y ss. Recientemente, *vid.* ZORNOZA PÉREZ, J. J.: "Economía y Hacienda entre las determinaciones constitucionales y la realidad de los mercados", *Cuadernos de Derecho Público*, n. 25/2005, p. 14.

[55] DE JUAN ASENJO, O.: *La Constitución económica española,* Madrid: Centro de estudios Constitucionales, 1984. BAQUERO CRUZ, J.: *Entre competencia y libre circulación. El derecho constitucional económico de la Comunidad Europea*..., cit., p. 58. POIARES MADURO, M.: *We The Court. The European Court of Justice and the European Economic Constitution...,* cit., pp. 64 y ss.

[56] BAQUERO CRUZ, J.: *Entre competencia y libre circulación. El derecho constitucional económico de la Comunidad Europea*..., cit., p. 76.

[57] BASSOLS COMA, M.: *Constitución y sistema económico,* Madrid: Tecnos, 1985, pp. 107 y ss.

3. Aunque parece existir un reparto de competencias más o menos acotado, la tendencia expansiva del Derecho Comunitario no ha hecho más que incrementarse en los últimos años, en buena medida debido a la interpretación del TJCE. Esto se ha producido en distintos ámbitos, de manera que lo primero que hay que señalar es que tal influencia es asimétrica. Uno de los principales problemas que podemos encontrar al analizar dicha incidencia es el carácter inacabado, y ciertamente también desordenado del proceso, que sobre todo en los últimos años viene siendo impulsado por vía jurisprudencial[58]. De hecho, como afirmaba hace ya una década J. H. R. WEILER, los contornos del Derecho Comunitario se están viendo definidos en buena parte debido a los órganos jurisdiccionales nacionales que plantean cuestiones prejudiciales[59].

Lo que podríamos denominar con cierta comodidad el proceso de "armonización jurisprudencial de la fiscalidad directa", es consecuencia directa del activismo del TJCE y de la Comisión europea, sobre todo en los últimos años, además de la pasividad de los Estados miembros. A partir de la interpretación del TJCE, dichas libertades han sido configuradas no sólo como manifestaciones específicas del principio de no discriminación, sino como auténticos derechos de acceso al mercado común en condiciones de igualdad[60]. De ahí el desarrollo de una especie de armonización "negativa", ejerciendo una función de auténtico tribunal constitucional cuyo cometido es expulsar del ordenamiento jurídico aquellas normas que no se adecuan al mismo. Labor que no ha estado exenta de problemas. El principal es que el Tribunal decide a partir de los principios del Tratado como el de no-discriminación o el de neutralidad. Sin embargo, estos principios no son los únicos que informan el Ordenamiento tributario. Incluso, en el caso del principio de neutralidad, ni siquiera es un principio que deba siempre informar las normas tributarias, pues muchas veces éstas pretenden justo lo contrario, de manera que puede afirmarse que "la esencia de un sistema tributario es no ser neutral porque su objetivo es modificar la distribución primaria (neutral) de renta y riqueza que surge del proceso de producción y distribución "en su estado natural" y obtener así una distribución secundaria de renta y riqueza más equitativa" [61]. Incluso, como señalara F. NEUMARK, es difícil sostener que un sistema tributario pueda ser neutral, pues todo impuesto genera siempre algún tipo de efecto, querido o no[62]. En fin, el problema de la armonización impropia llevada a cabo por el Tribunal no es nada desdeñable desde una perspectiva jurídico-tributaria: en ausencia de principios tributarios comunes, el Tribunal decide en materia tributaria empleando principios que no son específicos de la misma y que pueden incluso llegar a estar en contradicción con los principios en materia tributaria, como ocurriría en ocasiones con el principio de neutralidad en relación con el de equidad.

En todo caso, en muchas ocasiones el efecto de esta jurisprudencia puede consistir precisamente en salvaguardar la igualdad tributaria, al expulsar del ordenamiento normas que eran también discriminatorias para los nacionales, o que, en materia tributaria, no resultaban coherentes con la capacidad económica, tal resultado no es directamente buscado[63], pues el Tribunal no opera en ningún caso con las tradicionales categorías tributarias de los Estados miembros, ni con sus principios.

Todo ello tiene una incidencia decisiva en la configuración de los principios propios del Derecho tributario, que en nuestro país hemos comenzado a analizar sólo desde tiempos recientes.

4.3. La transformación de los principios propios del Derecho Tributario

1. Los esfuerzos doctrinales por identificar unos principios "propios y exclusivos" del Derecho financiero han sido notables[64], pero cabe preguntarse si tiene sentido este tipo de esfuerzos en la hora actual, consolidada ya la existencia de la disciplina con cierta autonomía. No sólo porque no parece admisible, como se

---

58 TERRA, B. y WATTEL, P.: *European Tax Law,* Deventer: Kluwer, 2005, pp. 22 y ss.

59 WEILER J. H. R.: "A Quiet Revolution: the European Court of Justice and its Interlocutors", *Political Studies,* vol. 26/1994, p. 510; *vid.* asimismo MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: "El Derecho financiero constitucional de la Unión Europea...", cit., p. 124, que también cita el trabajo de WEILER.

60 RUIZ ALMENDRAL, V.: "Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European GAARs?", *Revista Intertax*, vol. 33, n. 12, 2005, pp. 570 y ss, y referencias allí citadas.

61 VANISTENDAEL, F.: "The European Tax Paradox: How Less Begets More", *Bulletin for IBFD*, nov/dec, 1996, p. 532.

62 NEUMARK, F.: *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik...,* cit., p. 261.

63 HEY, J.: "Erosion nationaler Besteuerungsprinzipien im Binnenmark? –zugleich zu den Rechtfertigungsgründen der ‚Europatauglichkeit' und ‚Wettbewerbsfähigkeit' des Steuersystems", *StuW*, 4/2005, p. 318.

64 Sin ánimo de exhaustividad, es obligado citar: CALVO ORTEGA, R.: "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero...", cit., pp. 137 a 148; RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al estudio...,* cit., pp. 137 y ss.

ha afirmado, que los principios establecidos en el artículo 31.1 de la *Constitución* puedan ser aplicables respecto de la generalidad de medios de financiación del gasto público, si no sobre todo porque, a la luz de lo expuesto más arriba, la pregunta relevante ya no puede ser si hay principios propios y exclusivos de este ámbito, sino qué tipo de transformaciones han experimentado éstos en los últimos años.

Centrándonos en los *tributarios*, hay acuerdo en que los diferentes principios contenidos en el artículo 31.1 de la *Constitución* pivotan en torno a dos centrales: la capacidad económica, como principio central de justicia tributaria, y la legalidad financiera, como garantía del proceso democrático en el establecimiento y regulación de los tributos. El principal grupo de problemas lo presenta el primero, en particular por la posición de principio central y esencial del sistema tributario en que se le ha pretendido colocar.

2. El principio de capacidad económica no es ni mucho menos el único principio que inspira la construcción y exacción de los tributos[65], si bien se ha constituido, por vía de construcciones doctrinales, en el epicentro de la justicia tributaria. Esto plantea diversos tipos de problemas; *en primer lugar*, conviene recordar que la justicia tributaria constituye un problema desde su mismo origen, pues se trata de un principio esencialmente relativo, de manera que no es posible llegar a conclusiones definitivas sobre la misma sin tener en cuenta, por un lado, la vertiente del gasto público, pero sobre todo, el papel de la propiedad en el sistema, porque parece claro que "no es legítimo referirse a unos derechos de propiedad básicos, estos es, "antes de impuestos", con el objetivo de evaluar políticas tributarias, cuando todas las cifras que se manejan son el producto de un sistema al que los tributos se encuentran inextricablemente unidos"[66]. Si esta perspectiva se pierde a menudo de vista es seguramente porque el estudio de la justicia tributaria en nuestro país ha prescindido del derecho de propiedad (art. 33 CE), que sin embargo se encuentra presente en todos los debates sobre la reforma tributaria y sus efectos.

En este sentido, se ha señalado que la afirmación de que es posible definir un derecho de propiedad antes y después de impuestos, que pueda ser tomado como base para analizar la justicia del sistema tributario, es seguramente uno de los "mitos" que mayor confusión ha generado en el debate acerca del sistema tributario ideal. Si se examina con cierto detenimiento el significado de la herramienta tributaria, no resulta excesivamente complicado llegar a esta conclusión, pues la propiedad privada es sencillamente incomprensible si se considera de forma aislada de un sistema tributario. Por otro lado, la asunción de la existencia de un derecho de propiedad como una concepción moral prepolítica o que preexiste al Estado está basada realmente no en la idea de recompensa (*moral desert*) sino en la de derecho (*moral entitlement*), por la misma lógica de su preexistencia a la organización estatal[67].

Esta idea puede ser explicada desde dos perspectivas complementarias: la primera, es que el tributo financia el sistema jurídico necesario para que el reconocimiento de los derechos de propiedad, y en suma, el tráfico jurídico generador de riqueza, sea posible. Por eso, "la obligación tributaria es el correlato natural del sistema", de forma que "capacidad de actuación jurídica y obligación tributaria son dos caras de la misma moneda"[68]. De esta manera, el Estado participa en el éxito económico de los ciudadanos que él mismo ha contribuido a generar, de manera que "en el orden liberal de la Constitución el Estado cubre sus necesidades financieras fundamentalmente a través de una participación, mediante los tributos, en el éxito de la actividad económica privada"[69]. Desde la segunda perspectiva,

---

[65] Así, tempranamente entre nosotros: PALAO TABOADA, C.: "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva", en AA. VV.: *Estudios Jurídicos en homenaje al Profesor Federico de Castro*, vol. II. Madrid: Instituto Nacional de Estudios Jurídicos-Tecnos, 1975, pp. 422 y ss. No obstante, este autor ha matizado sus posiciones iniciales en su trabajo posterior: "Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", *REDF*, n. 88/1995, pp. 629 y ss.

[66] MURPHY, L. y NAGEL, T.: *The Myth of Ownership. Taxes and Justice.* Oxford: Oxford University Press. 2002, p. 9. Me he ocupado de estas cuestiones en los siguientes trabajos, a lo que me permito remitir al lector y de donde extraigo buena parte de las conclusiones aquí defendidas; (conjuntamente con Juan ZORNOZA PÉREZ): "Constitución económica y Hacienda Pública", en PECES-BARBA MARTÍNEZ, G. y RAMIRO AVILÉS, M. A. (coords.): *La Constitución a examen: un estudio académico 25 años después,* Madrid: Marcial Pons, 2004, pp. 650 y ss., e "Impuestos y Estado Social", en ZORNOZA PÉREZ, J. J. (coord.): *Finanzas Públicas y Constitución,* Quito: Corporación Editora Nacional, 2004, pp. 15 y ss.

[67] MURPHY, L. y NAGEL, T.: *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*..., cit., p. 66.

[68] WALZ, R. W.: *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung. Grundlinien einer relativ autonomen Steuerrechtsdogmatik*, Heidelberg: Decker, 1980, pp. 31 a 37.

[69] BVerfG, BStBl. II 1995, 655 y ss. (apartado C. II. 1. b, pág. 660) Caso del Impuesto sobre el Patrimonio ("Vermögensteuer"). En la doctrina, *vid.* entre otros: BIRK, D. y ECKHOFF, R.: "Staatsfinanzierung durch Gebühren und Steuern: Vor- und Nachteile aus juristischer Perspective", en SACKSOFSKY, Ute y WIELAND, Joachim (eds.): *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*, Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 2000, p. 55.

la imbricación entre propiedad y sistema tributario se produce porque el segundo sirve para definir la primera, en tanto que supone una respuesta a la pregunta acerca del reparto de la riqueza en la sociedad. La propiedad privada no es, en definitiva, más que una convención jurídica, que se codefine con ayuda del propio sistema tributario, o una consecuencia del propio sistema que se sustenta a través de impuestos[70]. Es esta visión la que permite afirmar que un sistema de tributos y de transferencias de rentas entre individuos no supone alteración alguna de la propiedad, sino que meramente establece las condiciones bajo las cuales dicha propiedad se disfruta[71]. En este sentido, un sistema tributario cumple dos funciones fundamentales: establece una división entre propiedad pública o privada, más o menos ficticia, pero que se diferencia fundamentalmente por la disponibilidad y el control sobre esta propiedad y, (segunda función), representa un papel central para determinar cómo se distribuirá la riqueza social entre distintos individuos, tanto en forma de propiedad en sí, como de beneficios provistos por el Estado[72]. Esta idea no es incompatible con afirmar que el reconocimiento de un mínimo de propiedad privada es esencial como mecanismo para garantizar a los ciudadanos la expresión de su libertad, en la construcción de HEGEL, lo que entronca con la dignidad de la persona reconocida en el artículo 10 de la Constitución española[73]. Pero sin olvidar que, en palabras de P. KIRCHHOF, el impuesto es la condición o presupuesto y la consecuencia, no lo contrario de la garantía constitucional del derecho a la propiedad[74], donde el antagonismo de intereses es sólo aparente: hay un objetivo moral común, el de una idea de justicia distributiva, socialmente convenida, y que se hace efectiva mediante el citado reparto de funciones entre público y privado.

Pero en España el derecho a la propiedad no se ha vinculado a la capacidad económica ni se ha relacionado con el sistema tributario, lo que hace de cualquier examen de éste, desde las perspectivas de la igualdad y la capacidad económica, un examen "cojo", porque le falta una pieza esencial. El derecho de propiedad en relación con el sistema tributario viene a ser lo que los anglosajones llaman "el elefante en la habitación"; todos los presentes lo ven, pero nadie habla de él.

3. *En segundo lugar*, la posición central que ocupa la capacidad económica en el sistema de principios de justicia tributaria ha tenido como consecuencia que se predique de todas las figuras tributarias (*vid* las SSTC 27/1981, 164/1995 y 141/1996), aunque se reconozca que no es el único principio o parámetro de justicia tributaria (entre otras, STC 27/1981)[75]. Los importantes esfuerzos doctrinales realizados en España para desentrañar su naturaleza, con diferentes posturas en cuanto a su efectividad y grado de concreción[76], son coherentes con su destacable relevancia jurídica en el proceso de elaboración dogmática del Derecho Tributario[77].

En lo básico, este principio hace referencia a la capacidad de modular la carga tributaria sobre la renta en relación con la capacidad de pago de cada sujeto[78]. Al ser aplicado al sistema tributario, opera en dos fases; por un lado, constituye un presupuesto lógico de la imposición (regla económica), que obli-

---

[70] MURPHY, L. y NAGEL, T.: *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*..., cit., pp. 8 y ss. En realidad, esta idea se desarrolla a lo largo del trabajo, véase también concisamente en sus conclusiones, pp. 174 y ss.

[71] MURPHY, L. y NAGEL, T.: *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*..., cit., p. 63.

[72] MURPHY, L. y NAGEL, T.: *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*..., cit., p. 76.

[73] HEGEL (*The Philosophy of Right*, 1821, seccs. 41 a 53), comentado en MURPHY, L. y NAGEL, T.: *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*..., cit., p. 45.

[74] KIRCHHOF, P.: "Verfassungsrechtliche und steuersystematische Grundlagen der Einkommensteuer", en EBLING, I. (ed.): *Besteuerung von Einkommen*, Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V., Band 24. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2001, p. 13. *Vid* asimismo: MURPHY, L. y NAGEL, T.: *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*..., cit., pp. 70 a 73.

[75] ZORNOZA PÉREZ, J. J.: "Aspectos constitucionales del régimen de tributación conjunta en el IRPF", *REDC*, n. 27/1989, p. 173. Postura que recibe una crítica, que es a su vez crítica de la que formula ZORNOZA a la citada STC, en RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: "El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico", *REDF*, n. 125/200, pp. 39 y 40.

[76] ALGUACIL MARÍ, M. P.: "La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* (*RDFyHP*), n. 253/1999, pp. 581 y ss., con mayores referencias. MARTÍN JIMÉNENEZ, A. J.: "Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente del TC...", cit., pp. 200 y ss. Con abundantes referencias en notas n. 49 y ss. RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: "El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico...", cit., pp. 7 y ss.

[77] *Vid* VOGEL, K.: "Die Besonderheit des Steuerrechts", en *Deustche Steuer-Zeitung*, serie A, 1977, p. 9; BIRK, D.: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maβtab der Steuernormen*..., cit., en especial pp. 52 y ss. Entre nosotros, *inter alia*, CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: "El principio de capacidad...", cit., pp. 975 y ss.

[78] Es imprescindible la referencia al reciente trabajo de: RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: "El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico..., cit., pp. 27 y ss.

ga al legislador a seleccionar determinadas circunstancias indicativas de la existencia de dicha capacidad[79]. Por otro, opera como un criterio de modulación de la carga impositiva, habida cuenta que la capacidad de pago depende también de factores que determinan distintos niveles de necesidad como la edad, el número de hijos, etc.[80]. En muchas ocasiones, esos otros factores para determinar la capacidad de pago son al mismo tiempo medidas denominadas "extrafiscales", es decir, que apoyan otras políticas públicas al margen de la función tributaria, por lo que resulta difícil calificarlas como simples medidas que modulan la carga impositiva o medidas que desarrollan el principio de capacidad económica. Esto tiene toda la relevancia para su examen constitucional, pues las medidas extrafiscales requieren una vara de medir distinta, que utilice el principio de igualdad como baremo.

En teoría, se da una amplísima libertad del legislador para someter a imposición hechos con significado o importancia económica, por lo que son casi infinitas las posibilidades de establecer impuestos sobre los aspectos más variados de la realidad social[81]. Para llevar a cabo esta tarea, el legislador debe elegir determinadas circunstancias indicativas de la existencia de dicha capacidad, que en nuestro sistema económico será principalmente la renta[82].

En todo caso, como elemento de prueba de la justicia tributaria, la verificación de la capacidad económica en la práctica encuentra numerosas dificultades. Por un lado, el análisis de su cumplimiento en las distintas figuras tributarias tendrá lugar necesariamente *a posteriori,* pues no es posible derivar consecuencias directas de este principio de cara a la configuración concreta de un impuesto[83]. Por ello, habida cuenta de las distintas opciones y modalidades tributarias existentes, la selección de materias imponibles, y la configuración de hechos imponibles a partir de las mismas es una cuestión de oportunidad política, por lo que a través de los principios constitucionales no se podrá examinar si someter a tributación tal o cual hecho es conforme a la idea de justicia tributaria expresada en la norma fundamental.

4. *En tercer lugar*, la capacidad económica es sólo una parte de la justicia tributaria, un deber ser que se produce a posteriori, una vez asumido que, como requisito para su propia existencia, el Estado tiene que participar en el éxito económico de sus ciudadanos mediante el sistema tributario, como medida para financiar las cargas públicas, cuyos costes deben ser repartidos de forma igualitaria[84]. Pero esta igualdad puede requerir, para cumplir otras finalidades del sistema tributario, un trato desigual a capacidades económicas iguales, por ejemplo para permitir la función de impuesto control de una determinada figura tributaria[85]. En estos casos, sólo el principio de igualdad permite un análisis constitucional satisfactorio. El problema es que mientras que, por ejemplo, para la doctrina alemana mayoritaria la capacidad contributiva como principio tributario es una manifestación de la igualdad o incluso su concreción para este ámbito[86], en España tal principio de igualdad ha estado sujeto a una férrea bifurcación, de manera que, como ha tenido ocasión de resaltar el Tribunal Constitucional, la igualdad tributaria no puede ser reconducida al principio contenido en el artículo 14 de la Constitu-

---

79 BIRK, D.: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maβtab der Steuernormen*..., cit., pp. 166 y ss.

80 BIRK, D.: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maβtab der Steuernormen*..., cit., p. 27.

81 TIPKE, K.: *Die Steuerrechtsordnung. Band I...,* cit., pp. 502 y ss.

82 BIRK, D.: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maβtab der Steuernormen*..., cit., pp. 166 y ss., que se refiere a dos materias tributarias básicas, renta y patrimonio, si bien en puridad, podría también entenderse que sólo hay una materia tributaria, que es la renta TIPKE, K.: *Die Steuerrechtsordnung. Band II*..., cit., p. 580, sobre el concepto de renta, *vid.* asimismo pp. 624 y ss.

83 BIRK, D.: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maβtab der Steuernormen*..., cit., p. 56. Con matices, RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: "El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico...", cit., pp. 27 y ss.

84 BIRK, D.: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maβtab der Steuernormen*..., cit., p. 167. ALGUACIL MARÍ, M. P.: "La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento...", cit., pp. 607 y ss., con mayores referencias. RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: "El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico...", cit., pp. 27 y ss.

85 *Vid.* para Alemania WERNSMANN, R.: *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem,* Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, pp. 304 y ss. Entre otras Sentencias, *vid.* esta idea en: BVerfG v. 6.3.2002, 2 BvL 17/99, párr. 177.

86 BIRK, D.: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maβtab der Steuernormen*..., cit., pp. 155 y ss., pp. 165 y 170. Como es sabido, en Alemania la capacidad económica no está expresamente contenida en la Constitución, sino que se deriva del principio de igualdad (art. 3.1 GG). *Vid.* entre otras, las siguientes Sentencias: BVerfG de 25.10.1966 – 2 BvR 506/63, BVerfGE 20, 323 [331]; BVerfG, de 05.02.2002 – 2 BvR 305/93, BVerfGE 105, 17; 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246. *Vid* asimismo, con mayores referencias WERNSMANN, R.: *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*..., cit., pp. 286 y ss. Entre nosotros, véase PALAO TABOADA, C.: "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva", en AA. VV.: *Estudios Jurídicos en homenaje al Profesor Federico de Castro,* vol. II. Madrid: Tecnos, 1975, 412 y ss.; RAMALLO MASSANET, J.: "Derecho Constitucional y Derecho Financiero", *Cuadernos de la Facultad de Derecho*, Universidad de Palma de Mallorca, n. 3/1982, pp. 57 a 74, con mayores referencias.

ción, sino que se contiene en el mismo artículo 31.1 (STC 46/2000, FJ 4.º). Mientras que la primera protege a los ciudadanos de las desigualdades injustificadas basadas en elementos subjetivos, la del 31 le protege de las diferenciaciones fundamentadas en elementos objetivos (además de la citada, SSTC 159/1997, FJ 3; 55/1998, FJ 3 y 200/1999, FJ 3, entre otras), de manera que la igualdad ante la ley tributaria "resulta, pues, indisociable de los principios de capacidad económica, así como de los de generalidad, justicia y progresividad" (STC 27/1981, FJ 4)[87].

Así, el Tribunal Constitucional traza una distinción, más o menos estricta, entre el principio de igualdad ante la ley establecido en el artículo 14 de la Constitución y el de igualdad tributaria, que debe ser reconducido y entendido en el marco del artículo 31 (SSTC 45/1989[88], entre otras). La distinción tiene relevantes consecuencias; la principal, que las desigualdades tributarias tienen en principio vetado su acceso a la vía jurisdiccional del recurso de amparo[89]. Lo cierto es que esta distinción entre la igualdad contemplada en el artículo 14 y la del 31.1 no deja de ser artificiosa, de manera que tampoco encuentra parangón claro en el Derecho comparado. El empeño del Alto Tribunal en establecerla seguramente se encuentra más relacionado con la intención de excluir la posibilidad para los contribuyentes de recurrir en amparo ante el Tribunal Constitucional por las desigualdades derivadas del sistema tributario, pues ello habría de suponer, previsiblemente, un incremento exponencial de los recursos presentados ante esta instancia.

5. *En cuarto lugar*, el principio de capacidad económica no se adapta bien a todas las figuras tributarias. Pese a ello, suele afirmarse la exigencia constitucional de que se establezcan tributos que respondan a la capacidad económica. No se admitiría así una modulación o incluso infracción del principio de capacidad económica.

Sin embargo, tal posición, lejos de defender tal principio, lo someta a una elasticidad insoportable, que acabe quebrando sus contornos más esenciales y útiles como parámetro de constitucionalidad. Un buen ejemplo de ello son las tasas, tributos basados en el beneficio y por lo tanto modulados por el principio de equivalencia. Pese a ello, se insiste en que el principio de capacidad económica esté presente en su establecimiento e incluso pueda ser un criterio para su modulación.

Similares problemas plantea la exigencia de que el principio de capacidad económica deba poder ser predicado de todo el sistema tributario. Para empezar, porque en el análisis del sistema tributario resultan especialmente ciertas las palabras de L. DÍEZ-PICAZO en relación con el ordenamiento en su conjunto, cuando señalaba que "la racionalidad, más que un dato, es una aspiración y un propósito"[90]. Subsisten diferentes figuras tributarias creadas en momentos históricos determinados. La coherencia y coordinación entre ellas es necesariamente relativa, imperfecta, asimétrica. Además de participar de la racionalidad-irracionalidad del ordenamiento jurídico a que hacía referencia L. DÍEZ-PICAZO, en la configuración del sistema tributario han incidido lógicas económicas y lógicas jurídicas no siempre cohonestables entre sí[91].

6. *En quinto lugar*, el principio de capacidad económica se ve sujeto a serios matices a consecuencia integración en la Unión Europea. Es preciso tener en cuenta, como punto de partida, que el Ordenamiento jurídico-comunitario "no integra en su seno el principio de capacidad económica, en cuanto no se trataría de un derecho fundamental, ni un valor democrático básico, ni constituye un elemento de la tradición jurídica común a todos los Estados miembros"[92], lo cual no experimentó modificación alguna en el fallido intento de promulgación de una Constitución para Europa. Aunque hay alguna visión más "optimista", que entiende que el principio de capacidad económica estaría siendo adoptado

---

87 En este sentido PALAO TABOADA, C.: "Nueva visita al principio...", cit., p. 780.

88 *Vid.* un examen crítico de esta Sentencia, donde se declara inconstitucional el régimen de acumulación de rentas forzoso en el IRPF para los casos de matrimonios, en ZORNOZA PÉREZ, J. J.: "Aspectos constitucionales del régimen de tributación conjunta en el IRPF...", cit., pp. 175 y ss.

89 RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: "El sistema tributario en la Constitución. (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)", *REDC*, n. 36/1992, pp. 48 y ss.

90 DÍEZ-PICAZO, L.: *Experiencias jurídicas y teoría del Derecho,* Barcelona: Ariel, 1999, p. 196.

91 WERNSMANN, R.: *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem...,* cit., pp. 107 y ss.

92 ALGUACIL MARÍ, M. P.: "La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento", *RDFyHP*, n. 253/1999, p. 576, y referencias allí citadas.

por el TJCE a través de la protección de la igualdad tributaria[93]. O la mantenida por A. J. MARTÍN JIMÉNEZ, para quien el hecho de que muchos de estos principios sean comunes a las Constituciones de los Estados miembros puede terminar por producir el efecto de que tales principios adquieran "una relevancia fundamental en el Derecho comunitario frente a sus normas de naturaleza tributaria"[94]. Este autor afirma también que tal "comunitarización" de los principios tributarios ha de servir además para una mayor (o quizá sobre el "mayor") racionalización de las políticas en materia de mercados comunes. Con todo, es posible que sea más la expresión de un deseo, que una convicción del autor. Nótese que pone como ejemplo la denominada "Tasa Suplementaria en el Sector de la Leche y de los Productos Lácteos", cuyo gravamen ascendía, como es sabido, al 115 por 100[95]. Al mismo tiempo, y en cierto modo paradójicamente, el principio de capacidad económica ha recibido un refuerzo indirecto desde el análisis del Derecho tributario internacional, al menos si examinamos la literatura norteamericana de los últimos seis años, particularmente preocupada con la incidencia que los fenómenos de deslocalización están teniendo en el sistema tributario norteamericano, pero también en el modo en como éste organiza su sistema de tributación internacional[96].

En general, los principios tributarios clásicos están en la actualidad sometidos a diversas tensiones; por un lado, la integración europea, y por otro, la globalización o internacionalización de la economía, con la mayor competencia fiscal que ello permite y propicia, exigen de los sistemas tributarios no ya únicamente su adecuación al tradicional principio de capacidad económica, sino también a estos otros fenómenos[97], de manera que, entre otros aspectos, deberán ser capaces de "cazar" al contribuyente cada vez más escurridizo, adaptándose así, en cierta manera, a dicha competencia, y deberán además, en el seno de la Unión Europea, adaptarse a las exigencias de las libertades fundamentales, teniendo especialmente en cuenta la interpretación, quizá expansiva, que de las mismas viene realizando el TJCE[98].

7. En fin, seguramente una cierta obsesión por el principio de capacidad económica ha conducido a un examen demasiado estrecho de las figuras tributarias, al mismo tiempo que ha dotado al principio de una excesiva elasticidad, que hace que su utilidad sea cuestionable como principal vara de medir en el caso de muchos tributos. Piénsese, por poner sólo un ejemplo, en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Si bien su fundamento es la capacidad de pago puesta de manifiesto por el consumo, su estructura no está basada en la capacidad económica, pues la lógica de este tributo multifásico es garantizar su neutralidad con respecto de los procesos productivos y las actividades económicas. El principio de capacidad económica no es un buen criterio para interpretar el funcionamiento del IVA. El principio de igualdad, sin embargo, sí.

Pero la colocación de la capacidad económica en el epicentro absoluto de la justicia tributaria seguramente ha contribuido a que se deje fuera el principio de igualdad, auténtico principio central de un sistema tributario y que permite su conexión con el sistema de gastos públicos. La igualdad material no se agota en la capacidad económica, aunque ésta sea una de sus vertientes.

---

[93] Nos referimos a la tesis de A. GARCÍA PRATS, en: "La jurisprudencia del TJCE y el artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (de la asunción del principio de capacidad económica como principio del ordenamiento comunitario", *REDF*, n. 117/2003, pp. 75 y 76.

[94] MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: "El Derecho Financiero constitucional de la Unión Europea...", cit., p. 160.

[95] Se trata de una figura compleja, en cuyo análisis no nos podemos detener aquí; véase la SAN de 9 de octubre de 2003 (en particular FF. JJ. 3.º y 4.º), así como el trabajo de FALCÓN Y TELLA, R.: "La tasa suplementaria en el sector de la leche y de los productos lácteos: un impuesto confiscatorio y discriminatorio entre ganaderos", *QF*, n. 1, octubre 1997, pp. 5 y ss.

[96] Al respecto véase el sugerente análisis de FLEMING, J. C.; PERONI, R. J., y SHAY, S. E.: "Fairness in International Taxation: The Ability-to-Pay Case for Taxing Worldwide Income", *Florida Tax Review*, vol. 4, n. 4/2001, (pp. 299-354). En la nota a pie num. 1 hay un resumen comentado de la literatura norteamericana más relevante sobre el principio de capacidad económica (*ability to pay*), completado con referencias en las notas 13 a 15. En general, hay poca literatura cuya preocupación central sea la de averiguar cómo se puede insertar o aplicar el principio de capacidad económica en el derecho tributario internacional. Una rara excepción es el artículo de GRAETZ, M.: "Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts and Unsatisfactory Policies", *Tax Law Review*, vol. 54/2001 (de particular interés para nuestro sistema y la reciente reforma del IRPF es la nota a pie 10, sobre el *método de exención* en la corrección de la doble imposición internacional de dividendos y sus inconvenientes.

[97] CAAMAÑO ANIDO, M. A., y CALDERÓN CARRERO, J. M.: "Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?...", cit., pp. 246 y ss.

[98] Véase, con un interesante paralelismo con la jurisprudencia del *Supreme Court* estadounidense en materia económica, GRAETZ, M. J.; WARREN, JR, y ALVIN, C.: "Income Tax Discrimination and the Political and Economic Integratoin of Europe", *The Yale Law Journal*, n. 115/2006, pp. 120 y ss.

5. BOLONIA COMO OPORTUNIDAD PARA RENOVAR LA DISCIPLINA: EXPERIENCIA DE INNOVACIÓN DOCENTE

El primer problema, o al menos el más sobresaliente, que plantea la adaptación de esta disciplina a los crecientes cambios apuntados es si el método jurídico es suficiente para comprenderlos y analizarlos, o si puede terminar implicando un aislamiento de la norma del mundo que le rodea, terminando por ignorar la realidad[99], pues el desarrollo del Derecho Financiero, en tanto que instrumento dirigido a la solución de conflictos, lo que es consustancial al objeto y fin del Derecho, depende en buena medida de que la elaboración formal de sus conceptos y categorías responda a la necesidad de solución de los problemas prácticos que la actividad jurídico-financiera pública plantea en cada momento[100]. Esta necesidad se pone aún más de relieve en el análisis de la vertiente comunitaria del Derecho financiero. A este respecto, se ha afirmado que "el método jurídico puro resulta infructuoso en el Derecho comunitario, y especialmente en el Derecho financiero comunitario"[101], como en general sucede cuando se intenta analizar un fenómeno desde una perspectiva aislada: el resultado será, seguramente, poco útil[102].

Y sin abandonar el campo jurídico, deberíamos prestar mayor atención a la colaboración con otras disciplinas jurídicas, en lugar de centrarnos en la autonomía de la nuestra. Sobre todo porque la denominada interdisciplinariedad, además de una moda, es la única vía posible de examinar los problemas. Ello es especialmente cierto en lo que se refiere al Derecho tributario, donde el método jurídico en su análisis debe tomar muy en cuenta las técnicas y métodos de la moderna teoría del Derecho, superando así una cierta costumbre en la interpretación excesivamente literal de las normas[103]. Así por ejemplo, determinar cabalmente el contenido y la función que en nuestro sistema cumplen los principios constitucionales de justicia tributaria, requieren del análisis de la economía financiera[104], con el objeto, aunque pueda parecer paradójico, de analizar en términos *jurídicos*, la eficacia real de dichos principios[105].

Las nuevas orientaciones que deberá seguir la docencia en la Universidad española, como consecuencia de la adaptación a *Bolonia*, constituye una oportunidad para propiciar una transformación de la disciplina que, siguiendo un método más práctico, propicie la concentración en el análisis de los problemas actuales y retos brevemente apuntados en las páginas anteriores. Sin poner en duda que el método de enseñanza tiene que estar ligado a la investigación, la docencia no puede cubrir todo lo investigable. La complejidad actual de nuestra disciplina, exponencialmente superior a la que existía hace medio siglo, impide condensar en un programa diseñado para la docencia todos los problemas que deberían conocerse por los alumnos o futuros profesionales del Derecho. Es preciso elegir un mínimo cuya enseñanza sea plausible. No debe olvidarse que un programa docente es sobre todo una materia acotada en el tiempo (según el Diccionario de la RAE, un "*sistema y distribución de las materias de un curso o asignatura, que forman y publican los profesores encargados de explicarlas*"). Su contenido debe ser por lo tanto creíble o practicable. Aunque tenga siempre algo de ilusorio el conseguir explicar todo su contenido, éste debe poder adaptarse. Eso implica optar en las materias y seleccionar los contenidos, que no tendrán porque suponer una delimitación de las materias de investigación.

Al mismo tiempo, la organización del tiempo que propicia el "método Bolonia", y en particular el énfasis que se pone en la lectura individual y el trabajo del alumno, es una oportunidad precisamente para incrementar las lecturas accesorias, propiciando la visión poliédrica, no sólo jurídica, que nuestra materia precisa.

---

[99] Sobre estas cuestiones PALAO TABOADA, C.: "Las cuestiones de método en la obra del Profesor SÁINZ DE BUJANDA", *REDF*, n. 104/1999, pp. 641 y ss. NÚÑEZ PÉREZ, G. G.: "Formalismo y método jurídico: notas en torno al pensamiento jurídico del Profesor F. SÁINZ DE BUJANDA", *REDF*, n. 45/1985, pp. 53 y ss. DÍEZ-PICAZO, L.: *Experiencias jurídicas y teoría del Derecho*..., cit., pp. 8 y ss.

[100] RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al estudio*..., cit., pp. 389 y 390.

[101] MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: "El Derecho financiero constitucional de la Unión Europea...", cit., p. 118.

[102] Con esta contundencia se expresa SHAPIRO, M.: "Comparative Law and Comparative Politics", *Southern California Law Review*, vol. 53/1980, pp. 537 y 538, cuyo trabajo analiza A. MARTÍN JIMÉNEZ en el artículo *supra* citado.

[103] PALAO TABOADA, C.: "Las cuestiones de método en la obra del Profesor SÁINZ DE BUJANDA...", cit., pp. 666 y 667.

[104] LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Madrid: Civitas, 1990, pp. 123 y ss.

[105] Al respecto véase WERNSMANN, R.: *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*..., cit., pp. 18 y ss., y pp. 46 a 62.

En el curso 2009-2010 tuve la oportunidad de organizar un ensayo de adaptación a los nuevos planes de estudio, cuyos resultados están disponibles en abierto[106]. Aunque esta experiencia fue modesta, pues sólo abarcó dos grupos que oficialmente aún no estaban cursando los nuevos planes de estudio (por lo que sus horas de clases presenciales eran excesivas), sí me permitió comprobar que tienen razón los economistas cuando afirman que las personas respondemos a incentivos, de manera que valorado adecuadamente, el tiempo de lectura del alumno puede volver a ocupar un papel central en su aprendizaje.

[106] Puede consultarse el proyecto de innovación docente y todos los materiales en el documento disponible en: *http://uc3m.academia.edu/VIOLETARUIZALMENDRAL/Teaching*.

La innovación docente aplicada al Derecho Financiero I: futura asignatura del Grado en Derecho y del Doble Grado en Derecho y Administración y Dirección de Empresas

M.ª JOSÉ TRIGUEROS MARTÍN
(Universidad Pablo de Olavide de Sevilla)

1. INTRODUCCIÓN

En esta comunicación se va a analizar la aplicación, desde el curso académico 2007-2008, de los nuevos métodos de enseñanza-aprendizaje a la asignatura troncal Derecho Financiero, de 6 créditos lectivos, encuadrada en el segundo cuatrimestre del curso 4.º de la Licenciatura en Derecho y de 5.º curso de los Estudios conjuntos en Derecho/ADE de la Universidad Pablo de Olavide de Sevilla (en adelante, UPO).

Esta asignatura en los nuevos planes de estudio aprobados por la UPO para el Grado en Derecho y para el Doble Grado en Derecho y Administración y Dirección de Empresas pasa a denominarse Derecho Financiero I, se le atribuye naturaleza obligatoria y se le asignan, igualmente, 6 créditos, si bien se cambia su itinerario, ya que en el Grado en Derecho será una materia a impartir en el primer cuatrimestre de 3.º curso y en el Doble Grado mencionado será una asignatura cuya docencia pasa a ubicarse en el primer cuatrimestre de 4.º curso.

Dado que aún no hemos alcanzado en el Grado y en el Doble Grado reseñados los escalones del 3.º y 4.º curso, respectivamente, tendremos que apoyarnos en la experiencia que han aportado los nuevos métodos docentes en la asignatura Derecho Financiero que actualmente se imparte en las Licenciaturas antes comentadas.

Es una obviedad señalar que al ser el contenido y los objetivos de la asignatura los mismos, se van a trasladar los nuevos métodos de enseñanza-aprendizaje de las Licenciaturas a los Grados.

2. ANTECEDENTES

2.1. El sistema europeo de créditos (ECTS): un modelo a seguir para afrontar los nuevos estudios de Grado

La transición desde un sistema de créditos basado en las horas lectivas a otro totalmente novedoso, no puede hacerse en un corto espacio de tiempo por las dificultades que entraña. De ahí la conveniencia de pasar primero por un experiencia piloto, que en el caso de la asignatura Derecho Financiero echó a andar en el curso 2007-2008 en 4.º de la Licenciatura en Derecho.

Los seis créditos académicos atribuidos a la asignatura en el plan de estudios de 1998 equivalen a seis créditos europeos de un plan de estudios de grado, lo que obliga a replantearse el cambio que supone el ECTS, como sistema centrado en el estudiante y en la carga de trabajo necesaria que éste debe asumir para la consecución de los objetivos de un programa, que se encuentran especificados en términos de los resultados del aprendizaje y de las competencias que se han de adquirir.

Perfilada, por consiguiente, la carga de trabajo de la asignatura en 6 créditos europeos, el segundo paso consistió en determinar que cada crédito equivaldría a 25 horas de trabajo del estudiante, lo que nos sitúa en el límite mínimo que permite el artículo 4.5 del citado Real Decreto 1125/2003, de 5 de septiembre, por el que se establece el sistema europeo de créditos y el sistema de calificaciones en las titulaciones universitarias de carácter oficial y validez en todo el territorio nacional. En definitiva, el aprendizaje de la asignatura impartida en formato ECTS ha de suponer al estudiante un total de 150 horas de trabajo,

incluyendo dentro de esta cifra todas las actividades que se consideran necesarias para adquirir las competencias correspondientes: enseñanzas teóricas, enseñanzas prácticas y de desarrollo, actividades académicas dirigidas (seminarios y trabajos), tutorías específicamente programadas y horas de estudio y trabajo (personal o en grupo) del estudiante para alcanzar los objetivos formativos de la materia.

2.2. El modelo de enseñanza-aprendizaje de la UPO

La UPO diseñó un modelo para facilitar la organización del proceso de enseñanza-aprendizaje en las asignaturas impartidas conforme al sistema europeo de créditos (ECTS). En dicho modelo, aprobado en 2006 por el Consejo de Gobierno y asumido por los centros que han venido realizando experiencias piloto de innovación docente durante los últimos cursos académicos, entre ellos la Facultad de Derecho, cada ámbito de trabajo asume un cometido funcional específico:

1. ENSEÑANZAS BÁSICAS
Estudiantes por grupo (número máximo): 150-200 estudiantes.
Actividad desarrollada por el profesor: enseñanza presencial.
Tipo de actividades: — Exposición de los principales aspectos teóricos de la asignatura. — Conferencias. — Proyecciones audiovisuales. — Demás actividades presenciales susceptibles de desarrollarse en grupos grandes.

2. ENSEÑANZAS PRÁCTICAS Y DE DESARROLLO
Estudiantes por grupo (número máximo): 50-60 estudiantes.
Actividad desarrollada por el profesor: enseñanza presencial.
Tipo de actividades: — Clases prácticas y resolución de problemas. — Ejercicios complementarios de contenidos expuestos en las enseñanzas básicas. — Exposiciones y presentaciones de los estudiantes. — Sesiones de evaluación.

3. ACTIVIDADES ACADÉMICAS DIRIGIDAS (SEMINARIOS)
Estudiantes por grupo (número máximo): 10-15 estudiantes.
Actividad desarrollada por el profesor: enseñanza presencial.
Clases de actividades: — Realización de seminarios, de carácter presencial, en los que, entre otros cometidos, se ha de llevar a cabo una profundización en los contenidos desarrollados en los grupos anteriores. — Esta parte presencial debe complementarse con una acción no presencial del estudiante que puede ser individual y/o en grupo, previa y/o posterior.

4. GRUPOS DE TRABAJO DE ESTUDIANTES
Estudiantes por grupo (número aproximado): 5 estudiantes.
Actuación que ha de ejecutar el profesor: tutoría colectiva presencial y/o virtual.
Diversidad de actividades. Trabajos en grupo, que podrán consistir en: — Búsqueda, consulta y tratamiento de información (doctrina, bases de datos de legislación y jurisprudencia, etc.). — Observación y experimentación. — Realización de ejercicios, tareas, trabajos de campo, informes, etc.

5. TRABAJO INDIVIDUAL DEL ESTUDIANTE
Actividad que desarrolla el profesor: tutoría presencial y/o virtual.
Actividad que ha de efectuar el estudiante: trabajo autónomo como consecuencia de los ámbitos de aprendizaje anteriores (1 a 4).

El tamaño de los grupos puede considerarse bastante razonable para intentar dinamizar la metodología docente, ya que no superan los 50-60 alumnos en la Licenciatura en Derecho y los 65-70 en los Estudios conjuntos en Derecho/ADE. Esta dimensión puede compensar en parte algunas de las limitaciones del nuevo sistema.

Los destinatarios del nuevo método de enseñanza-aprendizaje son estudiantes, en buena medida, habituados al aprendizaje con el modelo europeo de créditos (ECTS), con el que llevan conviviendo desde el inicio de sus estudios universitarios. Son plenamente conscientes de la necesidad de realizar un trabajo más continuado que en el sistema tradicional, a sabiendas de que esta mayor carga de trabajo, derivada fundamentalmente de las enseñanzas prácticas y desarrollo y de las actividades académicas dirigidas, se compensa con una evaluación, como no podía ser de otra forma, más continuada y variada, lejos del simple examen final.

3. FACTORES QUE EVIDENCIAN LA ACCIÓN DE INNOVACIÓN DOCENTE REALIZADA

3.1. Guía docente ECTS *versus* programa tradicional

La nueva planta de la asignatura ha quedado plasmada en la elaboración de la guía docente ECTS, cumplimentada por primera vez para el curso 2007-2008 y revisada para los cursos siguientes (2008-2009, 2009-2010, 2010-2011). Este documento, que sustituye al tradicional programa, se ha ajustado en su contenido y estructura al modelo homogéneo adoptado para el conjunto de las Universidades andaluzas que vienen realizando experiencias piloto para la adaptación al EEES, de acuerdo con el desglose siguiente:

1. Datos básicos de la asignatura
2. Equipo docente
3. La asignatura en el programa formativo
4. Descriptor
5. Ubicación en el programa formativo
   - 5.1. Prerrequisito
   - 5.2. Contexto dentro de la titulación
   - 5.3. Recomendaciones
6. La asignatura en la adquisición de competencias
   - 6.1. Competencias transversales/genéricas
   - 6.2. Competencias específicas
     - — Cognitivas (saber)
     - — Procedimentales/instrumentales (saber hacer)
     - — Actitudinales (ser)
7. Objetivos
8. Metodología. Número total de horas de trabajo del alumno
9. Técnicas docentes. Desarrollo y justificación de la metodología docente
10. Bloques temáticos

11. Bibliografía y otros recursos didácticos
    11.1. Bibliografía general (manuales y textos normativos)
    11.2. Bibliografía específica
    11.3. Otros recursos didácticos (recursos en *Internet*, recursos en *Intranet*, bases de datos jurídicas y materiales en línea-plataforma *webct*)
12. Técnicas de evaluación
13. Organización docente semanal
14. Temario desarrollado
15. Mecanismos de control y seguimiento

3.2. Graduación de la carga de trabajo del estudiante

La cuantificación en horas de las actividades que los estudiantes han de desarrollar con presencia del profesor y, asimismo, de forma autónoma, bien individualmente bien en grupo, es una tarea revestida de cierta dificultad.

Para el curso 2007-2008, ya que no teníamos antecedentes, se hizo un cálculo aproximado que se ha intentado perfeccionar en los cursos académicos posteriores. Tras algunos reajustes, en la guía ECTS para el próximo curso 2010-2011 figura la siguiente distribución:

Número total de horas de trabajo del estudiante: 150 horas
— Enseñanzas básicas: 26 horas.
— Enseñanzas prácticas y de desarrollo: 20 horas.
— Actividades académicas dirigidas (seminarios-grupos de trabajo): 6 horas.
— Tutorías especializadas (presenciales o virtuales):
A) Colectivas: 2 horas.
B) Individuales.
— Trabajo personal autónomo:
A) Horas de estudio de enseñanzas básicas: 52 horas.
B) Horas de estudio-preparación de las enseñanzas básicas y de desarrollo: 20 horas.
C) Horas de trabajo personal o en grupo derivadas de las actividades académicas dirigidas: 22 horas.
— Otras actividades (visitas, excursiones, etc.).
— Realización de pruebas de evaluación y/o exámenes: 2 horas.
A) Pruebas de evaluación y/o exámenes escritos: 2 horas.
B) Pruebas de evaluación y/o exámenes orales (control del Trabajo Personal).

3.3. Reajuste de los contenidos de la asignatura objeto de enseñanzas básicas

Como se desprende de lo recogido en la guía docente, si bien no desaparece la docencia tradicional, sí tiene lugar una evidente reducción del número de horas dedicado a las clases magistrales, de forma que se pueda dedicar tiempo a las enseñanzas que complementan a las de carácter básico: las actividades prácticas y las dirigidas, con las que se debe incentivar el autoaprendizaje y la adquisición de competencias por parte de los estudiantes. En este sentido, las enseñanzas básicas se orientan exclusivamente a la exposición y comprensión de los contenidos básicos de la asignatura, ofreciendo sólo una visión global de la misma.

Este punto de partida obliga a depurar el contenido de las unidades temáticas y a suprimir aquéllas que se han considerado prescindibles por estimarse que sus contenidos son más específicos y propios de los estudios de posgrado como formación avanzada orientada a la especialización académica o profesional.

3.4. Potenciación de las enseñanzas prácticas y de desarrollo

Se incrementa la importancia de este tipo de enseñanzas, en las que se abordan aspectos del programa que requieren un análisis más detallado, de orden teórico o práctico, a realizar bien por los profesores, bien por los propios estudiantes. Se encuadran en este tipo de enseñanzas la resolución de supuestos prácticos con apoyo en la jurisprudencia y la doctrina, discutiéndose, posteriormente, la resolución en clase por los estudiantes bajo la supervisión del profesor.

Para facilitar a los estudiantes el acceso a la jurisprudencia, se les indica en la guía docente las URL de las principales bases de datos de jurisprudencia que tienen a su disposición en la Biblioteca virtual de la UPO (recursos en *Intranet*) e igualmente se recoge en dicho documento una amplia bibliografía general y específica, en la que queda constancia de la doctrina más autorizada del Derecho Financiero y Tributario. Las obras y manuales de la bibliografía recomendada están a disposición de los estudiantes en la biblioteca de la UPO.

Como parte de estas enseñanzas, los estudiantes deben realizar exposiciones públicas en diversas unidades temáticas, en las que demuestren el estudio de algún tema propuesto por el profesor, esquematizándolo a través de una presentación en *Power Point*, la cual servirá de guión al resto de estudiantes, dejándose colgada en la *WebCT* como material de la asignatura, pues pueden plantearse preguntas en el examen final de dichos temas.

En cualquier caso, antes de la exposición pública del tema convenido, se recomienda a los estudiantes acudir a tutorías para confrontar con el profesor el estudio de los distintos apartados y la esquematización de los mismos. De esta forma, se consigue corregir errores y depurar la presentación que, posteriormente, se realizará antes los compañeros de clase.

3.5. Realización de actividades académicas dirigidas

Se trata del aspecto más innovador, por cuanto supone confiar la asimilación de determinados contenidos y la adquisición de ciertas competencias al aprendizaje autónomo del estudiante, debidamente ayudado por los profesores a través de las sesiones de tutoría.

Tales actividades académicas dirigidas se concretan en sesiones de seminarios con grupos reducidos. A tal efecto, el grupo normal se divide en dos subgrupos (A y B), realizándose sesiones de 2 horas. Cada subgrupo estará integrado, a su vez, por equipos de trabajo de 4-5 estudiantes que habrán de elaborar un documento final común, que se revisará y expondrá en la sesión de seminario, debiendo ser, finalmente, entregado al profesor para su calificación. Los temas tratados en estas actividades no son objeto de desarrollo en las enseñanzas básicas ni en las enseñanzas prácticas y de desarrollo, por lo que no son en ningún caso objeto de evaluación a través de prueba final.

3.6. Cuadro-resumen

La distribución por unidades temáticas y tipos de actividades es la siguiente:

CLASES Y ACTIVIDADES CORRESPONDIENTES A CADA UNIDAD TEMÁTICA

Unidad temática	Enseñanzas básicas	Enseñanzas prácticas y de desarrollo	Actividades complementarias
Presentación	2 h.	—	—
Unidad temática 1 *Actividad financiera*	2 h.	—	Autoevaluación *WebCT*
Unidad temática 2 *Ingresos públicos*	2 h.	—	Autoevaluación *WebCT*
Unidad temática 3 *Los tributos*	2 h.	4 h. Caso práctico	Autoevaluación *WebCT*

(*Sigue.*)

(*Continuación.*)

Unidad temática	Enseñanzas básicas	Enseñanzas prácticas y de desarrollo	Actividades complementarias
Unidad temática 4 *Poder tributario*	1 h.	—	Autoevaluación *WebCT* *SEMINARIO 1* "Poder tributario de las Comunidades Autónomas"
Unidad temática 5 *Principios de justicia tributaria*	—	—	Autoevaluación *WebCT* *SEMINARIO 2* "Jurisprudencia del Tribunal Constitucional"
Unidad temática 6 *Normas tributarias: fuentes, aplicación e interpretación*	2 h.	1 h. Caso práctico	Autoevaluación *WebCT*
Unidad temática 7 *Relación jurídico-tributaria*	2 h.	1 h. Caso práctico	Autoevaluación *WebCT*
Unidad temática 8 *Sujetos del tributo*	2 h.	3 h. Caso práctico	Autoevaluación *WebCT*
Unidad temática 9 *Deuda tributaria*	1 h.	3 h. Caso práctico	Autoevaluación *WebCT* *SEMINARIO 3* "Esquemas de liquidación tributaria"
Unidad temática 10 *Extinción obligaciones tributarias*	2 h.	1 h. Caso práctico	Autoevaluación *WebCT*
Unidad temática 11 *Aplicación de los tributos*	1 h.	1 h.	Autoevaluación *WebCT*
Unidad temática 12 *Gestión tributaria*	1 h.	1 h.	Autoevaluación *WebCT*
Unidad temática 13 *Recaudación tributaria*	2 h.	2 h. Caso práctico	Autoevaluación *WebCT*
Unidad temática 14 *Inspección tributaria*	2 h.	2 h. Caso práctico	Autoevaluación *WebCT* Charla informativa (opcional)
Unidad temática 15 *Ilícitos tributarios*	1 h.	—	Autoevaluación *WebCT*
Unidad temática 16 *Revisión de actos*	1 h.	1 h.	Autoevaluación *WebCT*
Total horas = 52 horas	26 h.	20 h.	6 h. Seminarios 1 h. Charla informativa (opcional)

3.6. Utilización de la plataforma de docencia virtual *WebCT*

La *WebCT* ubicada en el espacio UPO virtual se ha convertido desde su implantación en una herramienta esencial de comunicación entre el profesor y los estudiantes. El aula virtual *WebCT* se emplea para crear y enseñar contenidos por parte del profesor que posteriormente se visualizan por los estudiantes. La creación del curso virtual se ha de solicitar por el profesor al Centro de Informática y Comunicaciones (CIC), pudiendo acceder los alumnos con una clave una vez se matriculan en la asignatura.

En el curso *WebCT* Derecho Financiero (curso 2010-11) AYD7022 1011 se pueden encontrar los siguientes contenidos:

— Guía docente.

— Normativa básica de referencia (disposiciones legales y reglamentarias).

— Temario, presentándose las distintas unidades temáticas a través de diapositivas en formato *Power Point*.

— Actividades prácticas y seminarios (enunciados, soluciones, orientaciones generales, etc.).

— Cuestionarios de autoevaluación, en forma de breves test con respuestas cerradas, concebidos para que los estudiantes puedan controlar los conocimientos adquiridos mediante el estudio de las diferentes unidades temáticas.

— Lecturas recomendadas, es decir, documentos cuya lectura se recomienda no como materia de estudio propiamente dicha, sino para profundizar en algún tema que se estime de cierta relevancia.

— Calificaciones de las distintas actividades realizadas durante el curso (casos prácticos, seminarios, exposiciones y prueba final) y calificación final.

— Foros de debate sobre determinados aspectos de la asignatura.

— Avisos diversos (puesta a disposición de materiales, fechas de entrega, organización de los grupos de seminarios, cambios horarios, convocatorias, etc.).

3.7. La desagregación de la evaluación

Ya hemos reseñado anteriormente que la aplicación de estos nuevos métodos de enseñanza-aprendizaje exigen una mayor implicación y esfuerzo por parte de los estudiantes, si bien el trabajo continuado deriva en una distribución proporcional de la calificación de la asignatura para cada uno de los bloques en los que se estructura: enseñanzas básicas, enseñanzas prácticas y de desarrollo, actividades académicas dirigidas y prueba final.

Las enseñanzas básicas son evaluadas a través de una prueba escrita al final del cuatrimestre que representa el 50 por 100 de la calificación global (5 puntos), siendo necesaria la obtención de un mínimo de 2 puntos para superar la asignatura y, por consiguiente, para sumar los puntos obtenidos en el resto de enseñanzas.

La adquisición de las competencias ligadas a las enseñanzas prácticas y de desarrollo demanda una evaluación continua de las actividades desarrolladas por los estudiantes (lecturas, prácticas, exposiciones, etc.), para los cual se requiere la realización durante el curso de al menos un 75 por 100 de las prácticas y actividades programadas o, en su defecto, su evaluación en la prueba escrita final. Este tipo de enseñanza representa un 20 por 100 de la calificación global (hasta 2 puntos), ofreciéndose al estudiante esas dos vías para la consecución de los 2 puntos reseñados.

Por último, las actividades académicas dirigidas son objeto de una evaluación continuada a través de los seminarios. Suponen un 30 por 100 de la calificación global (hasta 3 puntos), resultante de la media de los distintos seminarios realizados durante el cuatrimestre. Cada seminario es calificado de 0 a 3 puntos, calculándose al final una nota media. La calificación de los seminarios no se puede recuperar en la prueba final, de tal modo que si un alumno no ha participado en tales actividades la calificación máxima que puede obtener, sumando la de la prueba final y la de las enseñanzas prácticas y desarrollo, es de 7 puntos.

4. VALORACIÓN GENERAL DE LA ACCIÓN INNOVADORA DOCENTE EN LOS CURSOS ACADÉMICOS EN LOS QUE SE HA IMPLANTADO DESDE 2007 A 2010

4.1. Consecuencias en el desarrollo de la enseñanza-aprendizaje

Como docentes de la asignatura y, por consiguiente, como parte activa en este proceso de innovación docente, destacamos lo siguiente:

— En general, el nivel de asistencia de los estudiantes a las clases y actividades realizadas ha sido superior (en torno al 60 por 100) al registrado durante cursos anteriores. Destacamos, sobre todo, que aquellos días en los que según el cronograma de la guía docente hay actividades prácticas o actividades académicas dirigidas el aforo es casi completo.

— Las clases teóricas se tornan muy participativas, dado que la exposición de los contenidos básicos de la materia por parte del profesor se acompaña de las opiniones de los estudiantes, por lo que hay un intercambio fluido y enriquecedor de opiniones y conocimientos.

— Las exposiciones por grupos de algunas partes del temario han dado también sus frutos, ya que tras el tiempo limitado de exposición el resto de estudiantes ha podido expresar sus comentarios críticos sobre la presentación en cuestión, formulando dudas y consultas que en algunos casos se han resuelto por los expositores y en los casos de mayor controversia por el profesor.

— Estos innovadores métodos docentes obligan a los profesores a una puesta al día continua, diseñando cada curso nuevas actividades prácticas y dirigidas, de forma que la labor creativa desarrollada es intensa.

— Las actividades prácticas y las actividades dirigidas concluyen con la entrega, en la mayoría de los casos, de un documento de trabajo individual o conjunto, por grupo de trabajo, que incrementa sobremanera las horas dedicadas a la lectura, la corrección y la evaluación de los alumnos por parte del profesor, dado que, como se ha constatado, tienen una calificación distinta a la de la prueba final.

4.2. Algunos problemas detectados

La experiencia de innovación ha puesto de manifiesto una serie de problemas cuya solución ha estado, casi siempre, en manos del profesor, quien ha plasmado la solución en la guía docente del siguiente curso académico. Como problemas detectados destacamos los siguientes:

— Imposibilidad de llevar a cabo un número muy elevado de actividades académicas dirigidas a lo largo del cuatrimestre, con la clara finalidad de no sobrecargar de trabajo a los estudiantes, ya que, evidentemente, son muchas las asignaturas que se rigen por estos nuevos métodos y son muy numerosos los seminarios a los que tienen que acudir y muchas las materias que han de preparar con la debida solvencia durante el cuatrimestre para la obtención de la calificación que en cada asignatura se haya predeterminado. Se pretende evitar así la concentración excesiva de tareas en un período determinado.

— Despreocupación de algunos estudiantes que no muestran interés por la preparación de las actividades académicas dirigidas y se limitan a través de los buscadores de *Internet* a un simple "corta y pega", sin una ulterior tarea de comprensión, síntesis y valoración crítica; o en una mera acumulación de aportaciones individuales, sin una coherencia, coordinación e intercambio de opiniones mínimos sobre los aspectos formales y materiales.

— La actitud negativa de algunos estudiantes a la hora de no respetar las reglas formales que se recogen en la Guía Docente para la preparación o presentación de los trabajos individuales o en grupo.

— La presencia de algunos alumnos única y exclusivamente en las clases de enseñanzas prácticas o de actividades académicas dirigidas, ausentándose de las clases dirigidas a enseñanzas básicas, ya que la presentación de las unidades temáticas está disponible a través del curso virtual de la asignatura.

— Dificultad para medir el trabajo no presencial, en grupo o individual, de los estudiantes (estudio y asimilación de conocimientos, resolución de problemas y casos, lectura de documentos jurídicos, preparación de exposiciones públicas, etc.).

4.3. Las modificaciones incluidas en la programación del curso académico 2010-2011

A la vista de la experiencia lograda en la impartición de la asignatura durante los tres cursos académicos en los que ha sido impartida en el marco de la experiencia piloto ECTS (2007-2008, 2008-2009 y 2009-2010), se han contemplado por el equipo docente las siguientes novedades en la guía didáctica para el curso 2010-2011:

— Programación de tres seminarios, fijando un calendario de tutorías de control, con el fin de tutelar la tarea realizada por los diferentes grupos de trabajo y detectar los problemas e incidencias que puedan surgir. Los seminarios seguirán aportando el 30 por 100 de la calificación global (hasta 3 puntos).

— Asignación de un mayor protagonismo a la evaluación continua de las enseñanzas prácticas y de desarrollo, de tal modo que para la obtención del 20 por 100 que las mismas representan el alumno deberá optar por los dos sistemas, en un apartado anterior comentados.

— Mejora del diseño y calidad de los materiales disponibles en el aula virtual *WebCT*, así como fomento de la intercomunicación con los alumnos, a través del correo electrónico o de los foros de debate.

— Propiciar una mayor asistencia de los alumnos a las tutorías, como instrumento clave en el proceso de aprendizaje.

5. REFLEXIÓN FINAL

En el marco de la experiencia piloto de implantación del sistema europeo de créditos (ECTS) activada por la Facultad de Derecho de la UPO, la acción de innovación docente desarrollada por los profesores del área de Derecho Financiero y Tributario de dicha universidad durante los tres últimos cursos académicos ha resultado positiva y enriquecedora.

Por un lado, ha permitido al equipo docente implicado reflexionar metodológicamente sobre los pasos a seguir para lograr una adaptación adecuada al modelo de enseñanza-aprendizaje, impulsado por el proceso de Bolonia y apoyado en la adquisición de competencias por parte de los estudiantes.

Destaca, fundamentalmente, el hecho de que el formato de asignatura diseñado podrá ser trasladado, con las mínimas adaptaciones que requiera el nuevo plan de estudios de Grado, que inició su andadura en el curso académico 2009-2010. La asignatura Derecho Financiero I, de carácter obligatorio y cuatrimestral, ha quedado integrada en el tercer curso del Grado, concretamente dentro del módulo 5 (Instituciones Jurídicas III), con una carga de trabajo de 6 créditos europeos. Por consiguiente, la semejanza facilitará el tránsito del plan antiguo al de plena incorporación al EEES, que en nuestro caso se producirá en el curso 2011-2012.

La introducción del inglés en la docencia y su influencia en los contenidos de las asignaturas de Derecho Financiero y Tributario

ALBERTO VEGA GARCÍA (*)
(Universitat Pompeu Fabra)

RESUMEN

A pesar de que numerosos juristas (jueces, notarios, registradores de la propiedad...) puedan desarrollar su carrera profesional sin necesitar conocer lenguas extranjeras, el dominio del inglés es una competencia imprescindible para desarrollar una carrera profesional como jurista en los principales despachos de abogados españoles, en empresas multinacionales o en organizaciones internacionales. Así pues, es lógico que en el actual contexto del espacio europeo de educación superior los nuevos estudios de Grado promuevan el dominio de esta competencia introduciendo el inglés en la docencia.

En el ámbito particular del Derecho Financiero y Tributario ello no resulta frecuentemente posible ya que fundamentalmente se estudia el ordenamiento jurídico español y por lo tanto las fuentes se encuentran disponibles únicamente en castellano. Sin embargo, existen varias estrategias que permiten introducir el inglés en la docencia, aunque sea de forma parcial y afectando ligeramente a los contenidos tradicionales de las asignaturas. Una posibilidad consiste en tratar cuestiones de Derecho Comparado en las actividades que se desarrollan en las asignaturas centradas en el Derecho español. Otra posibilidad consiste en impartir la asignatura de Fiscalidad Internacional en inglés, si bien ello requiere reformular su contenido y centrarlo en los principios generales en vez de en la normativa española que regula la tributación de supuestos de hecho con elementos internacionales. A pesar de que la introducción del inglés en la docencia plantee un importante reto tanto para el alumnado como para el profesorado, entendemos que es algo necesario en los tiempos actuales.

1. INTRODUCCIÓN

Una de las competencias que cada vez resulta más necesaria para los estudiantes del nuevo Grado en Derecho es la de expresarse oralmente y por escrito con corrección en una lengua extranjera en relación con cuestiones jurídicas. Para adquirir esta competencia, uno de los mejores métodos consiste en introducir el inglés en la docencia, ya que de esta forma el aprendizaje de la lengua se efectúa de forma simultánea al del Derecho Financiero y Tributario.

En este artículo empezaremos presentando los motivos que justifican que los graduados en Derecho dominen una lengua extranjera y comentaremos la política general de la Universitat Pompeu Fabra (UPF) y de su Facultad de Derecho respecto a la posibilidad de introducir el inglés en la docencia. A continuación trataremos la necesidad de modificar el contenido de algunas asignaturas de Derecho Financiero y Tributario si se decide efectuar la docencia en inglés. Estos cambios consisten fundamentalmente en tratar de forma accesoria cuestiones de Derecho Comparado en asignaturas que versan sobre Derecho español y en reformular en parte los contenidos de la asignatura de Fiscalidad Internacional.

(*) Este trabajo cuenta con financiación del Ministerio de Ciencia e Innovación y del Fondo Social Europeo (ayuda BES-2008-003252) y forma parte de las actividades del "Grupo de Investigación en Derecho Financiero y Tributario" (2009 SGR 886) reconocido por la Generalitat de Catalunya. Su elaboración tuvo lugar durante una estancia de investigación en el Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht. Este estudio se basa parcialmente en un trabajo anterior preparado junto a DANIEL TORRAS y YASSER IGLESIAS en el marco del Curso de Formación Inicial en Docencia Universitaria impartido por el Centro para la Calidad y la Innovación Docentes de la Universitat Pompeu Fabra. Agradezco la ayuda de CARSTEN HOHMANN en la selección de materiales sobre Derecho Financiero y Tributario Comparado. Las opiniones manifestadas en este artículo no reflejan necesariamente la posición del Área de Derecho Financiero y Tributario de la UPF.

2. MARCO GENERAL: LA NECESIDAD DE INTRODUCIR EL INGLÉS EN LA DOCENCIA

2.1. Contexto general

Uno de los objetivos fundamentales de la Declaración de Bolonia de 19 de junio de 1999, firmada por los ministros de educación de 29 países europeos, es la creación de un espacio europeo de educación superior que sea competitivo a nivel internacional.[1] Entre otros aspectos, ello requiere la adopción de un sistema de títulos fácilmente comparables, la eliminación de las barreras que puedan afectar a la movilidad de los estudiantes y del profesorado y la promoción de la cooperación entre diferentes instituciones europeas.

Tras la aprobación de la Declaración de Bolonia, los ministros de educación de los diferentes países que se comprometieron a introducir reformas en sus sistemas universitarios se han reunido periódicamente para analizar los progresos efectuados y los retos pendientes. Tales encuentros tuvieron lugar en Praga (2001), Berlín (2003), Bergen (2005), Londres (2007), Leuven/Louvain-La-Neuve (2009) y Budapest/Viena (2010); y tras cada uno de ellos se hicieron públicos diferentes comunicados o declaraciones sobre la marcha del proceso de Bolonia.

Si analizamos el contenido de tales documentos, puede observarse que no se menciona expresamente la necesidad de promover el empleo de una lengua común en el ámbito de la educación superior. Al contrario, suele remarcarse la necesidad de respetar la diversidad lingüística y cultural de los distintos países europeos. Sin embargo, es evidente que algunos de los objetivos que plantea la creación de un espacio europeo de educación superior (la promoción de la movilidad de estudiantes y profesores, la internacionalización de la investigación, la cooperación entre instituciones de distintos países...) son más fáciles de alcanzar si en ciertos ámbitos se emplea una lengua común. En la actualidad, es claro que la lengua que cumple tal función es el inglés. Aunque ello no quiere decir que el conocimiento de otras lenguas extranjeras no sea recomendable, no es exagerado afirmar que el dominio de la lengua inglesa es ya un requisito imprescindible para llevar a cabo prácticamente cualquier actividad profesional o científica a nivel internacional.

Igualmente, no hay que olvidar que según el Comunicado de Leuven/Louvain-La Neuve (2009),[2] una de las prioridades de la educación superior para la próxima década consiste en promover la "empleabilidad" de sus graduados, esto es, en equipar a los estudiantes con los conocimientos y habilidades que necesitarán en sus futuras carreras profesionales. En concreto, ello significa que las instituciones de educación superior deben tener en cuenta las necesidades de los empresarios e incluso se recomienda que los planes de estudio incorporen períodos de prácticas en empresas. En este sentido hay que tener en cuenta que el conocimiento de lenguas extranjeras es una competencia requerida habitualmente para acceder a un puesto de trabajo cualificado en el sector privado, incluido el ámbito de los servicios jurídicos.

Por otra parte, en el contexto de las universidades catalanas hay que destacar que la Comisionada para Universidades e Investigación de la Generalitat de Catalunya, Blanca Palmada, presentó en rueda de prensa el 6 de febrero de 2008 un estudio con una serie de medidas para potenciar el conocimiento del inglés en las universidades catalanas. Entre ellas se contempla la posibilidad de exigir que al menos el 10 por 100 de los créditos hayan sido cursados en inglés para poder obtener el título de Grado. Para ello, la Generalitat de Catalunya prevé aportar unos 30 millones de euros.[3]

Ciertamente, el ámbito de las enseñanzas jurídicas resulta un tanto particular ya que está condicionado por el ordenamiento propio de cada país. Igualmente, muchos juristas (jueces, notarios, registradores de la propiedad...) pueden desarrollar su profesión sin que para ello sea necesario el conocimiento de lenguas extranjeras. Sin embargo, como apunta MARTÍNEZ CAÑELLAS, "no son pocas las salidas profesiona-

[1] El texto de la declaración se encuentra disponible en *http://www.ehea.info/article-details.aspx?ArticleId=5*. Posteriormente, el número de países europeos que se ha comprometido a seguir tales principios se ha incrementado hasta 46.

[2] El texto del comunicado se encuentra disponible en *http://www.ond.vlaanderen.be/hogeronderwijs/bologna/conference/documents/Leuven_Louvain-la-Neuve_Communiqué_April_2009.pdf*.

[3] GENERALITAT DE CATALUNYA, DEPARTAMENT D'INNOVACIÓ, UNIVERSITATS I EMPRESA, *Flaix d'actuacions: Recull trianual 2007-2009*, Barcelona, 2010 (*http://www.gencat.cat/diue/doc/doc_32716853_1.pdf*), p. 21.

les de la carrera jurídica en las que el inglés sí es necesario o, al menos, de altísima utilidad".[4] En consecuencia, en el *Libro Blanco sobre el Título de Grado en Derecho* se considera que el dominio de lenguas extranjeras es una competencia transversal instrumental necesaria para los graduados en Derecho, ya que "estas habilidades constituyen un requisito constante y crecientemente requerido por la empresa privada a medida que se eleva el grado de cualificación de los empleos ofertados".[5]

Más aún, como recuerda VANISTENDAEL (cofundador de la Asociación de Facultades de Derecho en Europa y Profesor de Derecho Tributario en la Katholieke Universiteit Leuven), uno de los objetivos del proceso de Bolonia es conseguir que la educación superior europea sea competitiva a nivel internacional. Ello incluye también los estudios de Derecho y, si verdaderamente se quiere alcanzar tal objetivo, resulta imprescindible introducir el inglés en la docencia, especialmente en los estudios de Máster.[6]

Teniendo en cuenta todo lo anterior, es lógico que las universidades tomen medidas para garantizar que sus graduados sean capaces de expresarse adecuadamente en inglés. Tales medidas pueden ser de diferentes tipos. Por ejemplo, puede exigirse mediante un examen un determinado nivel de inglés para poder obtener el título de Grado, aunque la Universidad no imparta clases de inglés, esto es, requiriendo que cada estudiante prepare el examen de forma individual en función de sus conocimientos de partida.[7] Otra posibilidad es la introducción de asignaturas específicas de *Legal English* destinadas a familiarizar a los alumnos con la terminología jurídica inglesa.

Sin embargo, probablemente el mejor modo para adquirir la competencia de dominar un idioma extranjero en un contexto específico es el denominado método AICLE (Aprendizaje Integrado de Contenidos y Lenguas Extranjeras) o *CLIL* en sus siglas en inglés (*Content and Language Integrated Learning*). Como su nombre indica, este método consiste en integrar el aprendizaje del contenido lingüístico y del no lingüístico para conseguir una aproximación pragmática y proactiva de la enseñanza de lenguas extranjeras.[8] De hecho, tal método no sólo es útil en el ámbito universitario, sino también en el escolar. En este sentido, su introducción se ha convertido en una de las prioridades de la Comisión Europea en el ámbito educativo, motivo por el que ha respaldado numerosos proyectos en diferentes Estados, así como la creación de la *European Network for Content and Language Integrated Classrooms* (*EuroClic*).[9]

Gracias al método AICLE se facilita el aprendizaje de una lengua extranjera a la vez que se estudian los contenidos tradicionales y los alumnos pueden apreciar más rápidamente la utilidad de los conocimientos lingüísticos adquiridos.[10] Como indica la Comisión Europea, se trata de un método de aprendizaje que promueve las habilidades de comunicación intercultural, fomenta intereses y actitudes multilingües, ofrece oportunidades para tratar los contenidos desde diferentes perspectivas, no requiere horas extras de enseñanza de idiomas y aumenta la motivación del alumnado tanto en relación con el aprendizaje del contenido, como respecto a la lengua extranjera.[11]

En el ámbito particular de los estudios de Derecho, una posibilidad para incentivar a los alumnos a efectuar clases en inglés consiste en participar en las competiciones internacionales en que equipos de estudiantes de diferentes universidades se enfrentan en juicios simulados (*moot competitions*).[12] En otros países este tipo de actividades goza de una amplia tradición y cada vez es más habitual la

---

[4] MARTÍNEZ CAÑELLAS, Anselmo: "Enseñanza de materias jurídicas en inglés siguiendo el método del caso: una experiencia", vol. 1, núm. 1, *IN. Revista Electrònica d'Investigació i Innovació Educativa i Socioeducativa*, 2009, p. 28.

[5] LORENZO MERINO, Fernando José, y RABANAL CARBAJO, Pedro: *Libro Blanco del Título de Grado en Derecho*, Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación, 2006, (*http://www.aneca.es/media/150240/libroblanco_derecho_def.pdf*), p. 213.

[6] VANISTENDAEL, Frans: "Curricular Changes in Europe Law Schools", *Penn State International Law Review*, vol. 22, núm. 3, 2004, p. 457.

[7] Este mecanismo se ha utilizado, por ejemplo, en los estudios de Economía y de Administración y Dirección de Empresas de la UPF.

[8] Para más detalles, véase MARSCH, David (ed.): *CLIL/EMILE - The European Dimension: Actions, Trends and Foresight Potential*, UniCOM, Jyväskiä, 2002.

[9] Para más detalles sobre las acciones de la Comisión Europea en este ámbito, véase *http://ec.europa.eu/education/languages/language-teaching/doc236_en.htm*.

[10] Como MARTÍNEZ CAÑELLAS apunta, el hecho de que se imparta una asignatura en inglés, donde el estudiante aprenda no sólo vocabulario, sino toda una forma de estructurar el pensamiento, es más útil que la introducción de meras asignaturas de "inglés jurídico", ya que permite que los estudiantes aprecien de forma más inmediata la utilidad de los conocimientos lingüísticos adquiridos (MARTÍNEZ CAÑELLAS, *op. cit.* p. 28).

[11] Para más detalles, véase *http://ec.europa.eu/education/languages/language-teaching/doc236_en.htm*.

[12] Para más detalles sobre esta experiencia docente (que comporta la aplicación del método del caso) en los estudios de Derecho Mercantil en la Universitat de les Illes Balears, véase MARTÍNEZ CAÑELLAS, *op. cit.*

participación de equipos de universidades españolas.[13] La temática de tales competiciones es muy variada (Derecho Internacional Público, Derecho de la Unión Europea, Derecho Internacional Económico...) e incluye también el Derecho Internacional Tributario.[14]

Sin embargo, no puede obviarse el hecho de que la introducción de la docencia en lengua inglesa también plantea dificultades. Como FEIXAS muestra, el hecho de que los alumnos cursen asignaturas en lengua inglesa suele comportar un mayor esfuerzo y un mayor tiempo de dedicación dentro y fuera del aula.[15] Igualmente, para los profesores que imparten las asignaturas, el hecho de hacerlo en una lengua extranjera también comporta un incremento considerable de trabajo y de esfuerzo. Ello se debe a la necesidad de preparar material didáctico nuevo y en una lengua extranjera.[16] Más aún, es probable que para introducir estos cambios en la docencia tradicional se requieran recursos económicos adicionales. Por ejemplo, la participación de los alumnos en *moot competitions* en el extranjero comporta costes adicionales que las universidades no siempre pueden sufragar.[17]

2.2. Política general de la Universitat Pompeu Fabra respecto a la docencia en inglés

Los criterios de política lingüística seguidos por la UPF se encuentran recogidos en el *Pla d'Acció pel Multilingüisme* presentado en mayo de 2007.[18] En términos generales, la UPF se define como una universidad catalana con vocación internacional, lo que comporta que en el ámbito de las lenguas la UPF tenga como objetivo "configurar un marco multilingüe que, desde la preservación de la lengua y de la identidad catalanas, como premisa básica, permita crear unas condiciones favorables para el intercambio lingüístico y cultural y para el enriquecimiento personal de todas las personas que conforman la comunidad universitaria de la UPF, sobre la base de la utilización y de la interacción de diversas lenguas en el desarrollo de las actividades administrativas, académicas e institucionales".[19] Así pues, en términos más concretos, ello significa que la UPF se marca tres retos específicos: la consolidación del espacio que la lengua catalana debe tener como lengua propia y oficial de la Universidad; el empleo del castellano (como lengua cooficial en Cataluña) y del inglés (como lengua franca de comunicación internacional) para garantizar una adecuada proyección de la Universidad; y la introducción selectiva de otras lenguas como el francés, el alemán, el árabe, el ruso o el chino.[20]

En relación a la situación concreta del inglés, hay que recordar que la UPF siempre ha tenido una actitud positiva respecto a su uso, ya que como se establece en el artículo 141.5 de sus Estatutos, "la Universidad debe promover las terceras lenguas en las enseñanzas oficiales y propias". En concreto, la UPF asigna al inglés la condición de "lengua de trabajo" con el objetivo de regular su uso en dife-

---

[13] En este sentido, véase la importancia que este tipo de actividades tiene en la Universidad de Maastricht, una de las universidades europeas que más se ha distinguido por la calidad y la innovación de su docencia (*http://www.maastrichtuniversity.nl/web/Faculties/FL/Theme/Education/MootCourts.htm*). En relación a la participación de instituciones españolas en este tipo de actividades, como ejemplo puede destacarse que en el Philip C. Jessup International Law Moot Court, que ha sido organizado anualmente por la International Law Students Association (ILSA) desde 1959, participaron en la edición de 2010 estudiantes de la Universidad Carlos III y de la Universidad de Navarra. De todos modos, como puede observarse a partir de la lista total de participantes (*http://www.ilsa.org/jessup/jessup10/participatingteams.pdf*), la presencia de universidades españolas es todavía muy limitada en comparación con otros países de tanto de Europa como de América y Asia.

[14] Este el caso, por ejemplo del *European Tax College Moot Court Competition* (*http://www.law.kuleuven.be/eutax/index.html*).

[15] FEIXAS CONDOM, Mònica; CODÓ OLSINA, Eva; COUSO LAPARÓN, Digna; ESPINET BLANCH, Mariona, y MASATS VILADOMS, Dolors: "Enseñar en inglés en la universidad: reflexiones del alumnado y el profesorado en torno a dos experiencias AICLE", en ROIG VILA, Rosabel (dir.); BLASCO, Josefa; CANO, M.ª Antonia; GILAR, Raquel; LLEDÓ, Asunción, y MAÑAS, Carmen (eds.): *Investigar en un contexto educativo innovador*, Editorial Marfil, Alcoy, 2009, p. 144.

[16] FEIXAS CONDOM, *op. cit.*, p. 146. Como CANDLIN; BHATIA, y JENSEN muestran, muchos de los libros de texto destinados a mejorar la redacción de textos jurídicos en inglés están pensados para estudiantes nativos, por lo que su empleo por estudiantes de Derecho cuya lengua materna no es el inglés comporta dificultades. Por ello, tanto en este como en otros ámbitos, la preparación de materiales que satisfagan las necesidades específicas de los estudiantes es necesaria (CANDLIN, C. N.; BHATIA, V. K., y JENSEN, C. H.: "Developing legal writing materials for English second language learners: problems and perspectives", *English for Specific Purposes*, vol. 21, 2009, p. 299-320).

[17] Por ejemplo, de acuerdo con la experiencia del Profesor MARTÍNEZ CAÑELLAS, la participación de un equipo en tales competiciones requiere unos 6.000 euros anuales que, en su caso, fueron financiados principalmente por la Caja de Ahorros de Baleares y por la Cámara de Comercio de Mallorca (MARTÍNEZ CAÑELLAS, *op. cit.* p. 29).

[18] Véase UNIVERSITAT POMPEU FABRA, *Pla d'Acció pel Multilingüisme*, 2007, (*http://www.upf.edu/llengues/_pdf/pam-ca.pdf*).

[19] UNIVERSITAT POMPEU FABRA, *op. cit.*, p. 4.

[20] UNIVERSITAT POMPEU FABRA, *op. cit.*, pp. 4-5.

rentes ámbitos (docencia, exámenes, bibliografía recomendada, guías y planes docentes...). Así pues, aunque el inglés no sea una lengua oficial, la UPF considera que su caracterización como lengua de trabajo de la Universidad proporciona la base jurídica necesaria para utilizarlo o exigir su conocimiento en cualquier tipo de actividad docente, en la bibliografía obligatoria, en los enunciados de exámenes, para responder exámenes y efectuar intervenciones orales en clase por parte de los estudiantes, en los procesos de selección de personal docente e investigador y en los requisitos que los estudiantes puedan tener que cumplir para acceder a unos estudios determinados o para graduarse.[21] Por lo tanto, no existe ningún inconveniente para que las actividades docentes se impartan en inglés ni para exigir su conocimiento a los alumnos siempre que así se considere necesario.

En cuanto a la situación en la práctica de la lengua inglesa en la UPF, hay que destacar que su uso varía mucho en función de los estudios. Uno de los centros en que tiene más presencia es la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, en que aproximadamente el 15 POR 100 de las clases son en inglés.[22] Más aún, recientemente se ha introducido el nuevo Grado en *International Business Economics*, impartido totalmente en inglés.[23] Sin embargo, como es lógico, el ámbito en que la docencia en inglés es más habitual es el de los estudios de posgrado. Por ejemplo, actualmente se imparten completamente en inglés estudios de Máster en Bioinformática, Tecnologías de la Información y la Comunicación, Economía y Ciencia Política.

Con la finalidad de fomentar la docencia en lengua inglesa en los estudios de Grado, la UPF inició en el curso 2009-2010 el "Programa de Apoyo para el Multilingüismo en la Docencia (Inglés)", dotado con 85.000 euros. Su finalidad es promover la formación del profesorado responsable de docencia impartida en esta lengua en los estudios de Grado, para lo que se prevén cursos de inglés y ayudas para la preparación de materiales en dicho idioma.[24]

2.3. Situación del inglés en la Facultad de Derecho de la Universitat Pompeu Fabra

Según el Decanato de la Facultad de Derecho, se está haciendo un importante esfuerzo de internacionalización de la docencia ofreciendo asignaturas en lengua inglesa, tanto para atender la demanda de los estudiantes de intercambio, como sobre todo el interés creciente de los propios estudiantes de la Facultad, que en el nuevo Grado en Derecho deberán cursar necesariamente alguna asignatura en inglés.[25] En concreto, además de la asignatura "Legal English", se prevé la introducción progresiva del inglés como lengua docente para garantizar que los estudiantes cursen al menos 10 créditos ECTS en esta lengua.[26]

En relación al uso del inglés en la docencia, la siguiente tabla permite observar la evolución de la lengua de docencia desde que se empezaron a impartir los estudios de Derecho en la UPF.[27]

Tabla 1

PORCENTAJE DE GRUPOS DE TEORÍA IMPARTIDOS EN CASTELLANO, CATALÁN E INGLÉS

Curso	Catalán	Castellano	Inglés
1990-1991	60,10%	39,90%	—
1991-1992	73,50%	26,50%	—

(*Sigue.*)

[21] Para más detalles, véase UNIVERSITAT POMPEU FABRA, *op. cit.*, pp. 11-12.

[22] Véanse los datos relativos a la lengua de la docencia en la Licenciatura en Administración y Dirección de Empresas y en la Licenciatura en Economía desde la fundación de la UPF, *http://www.upf.edu/llengues/infosocio/dades/*.

[23] Incluso la asignatura de introducción al Derecho *Introduction to Business Law* se imparte en inglés. El plan de estudios puede consultarse en *http://www.upf.edu/facecon/es/graus/grau-international/pla/*.

[24] La regulación de dicho Programa se encuentra en el Acuerdo del Consejo de Gobierno de 15 de julio de 2009.

[25] Correo electrónico enviado por el Decano al profesorado de la Facultad de Derecho (13.04.2010).

[26] En relación a esta cuestión, véase *http://www.upf.edu/fdret/estudis/GrauDret/presentacio/*.

[27] La información se encuentra disponible en *http://www.upf.edu/llengues/infosocio/dades/dret.html*. En cuanto a la metodología seguida para recopilar estos datos, hay que tener en cuenta que no siempre ha sido la misma. Inicialmente los datos sobre la lengua en que se impartía la docencia eran facilitados por el propio profesor, a través de las administraciones de los diferentes estudios, mientras que posteriormente pasaron a extraerse de la aplicación informática donde previamente las secretarías de los centros habían introducido los datos sobre la lengua de la docencia.

(*Continuación*.)

Curso	Catalán	Castellano	Inglés
1992-1993	61,60%	38,40%	—
1993-1994	65,13%	34,87%	—
1994-1995	67,15%	32,85%	—
1995-1996	68,88%	31,12%	—
1996-1997	61,70%	38,30%	—
1997-1998	54,92%	45,08%	—
1998-1999	58,05%	41,95%	—
1999-2000	49,81%	50,19%	—
2000-2001	56,00%	41,91%	2,09%
2001-2002	74,65%	24,08%	1,27%
2002-2003	67,80%	26,69%	2,51%
2003-2004	53,90%	42,43%	3,67%
2004-2005	49,02%	46,27%	4,71%
2005-2006	57,93%	37,12%	4,95%
2006-2007	56,72%	38,81%	4,48%
2007-2008	52,61%	42,91%	4,48%

En la actualidad, algunas de las asignaturas que se imparten en inglés en el recién iniciado Grado en Derecho son *Fundamentals of Private and Commercial Law* y *Fundamental Rights and Freedoms*. Por otra parte, hay que destacar la nueva iniciativa académica del *UPF Legal Studies Abroad Program*, diseñada como un curso *pre-law* para estudiantes norteamericanos. Para atender la demanda de estos estudiantes, se ofrecerán cursos específicos en inglés impartidos por profesores de la *UPF* como *Introduction to Comparative Private Law*, *Public International Law and the Law of the European Union*, *Law and Dictatorship* y *Business Organization in Europe*.[28]

En cuanto a la preparación para cursar asignaturas en inglés de que disponen los alumnos a la hora de acceder al Grado en Derecho, del total de 232 alumnos que se sometieron a la prueba de diagnóstico lingüístico en el curso 2009-2010, el 25,43 por 100 de los estudiantes tenía un nivel básico (A1 o A2 del Marco Común Europeo de Referencia); el 22,84 por 100, un nivel B1; y el 18,53 por 100, un nivel B2.1. Así pues, si se considera que como mínimo los estudiantes deberían disponer de un nivel B2.2, puede observarse que el 66,8 por 100 de los estudiantes tiene un nivel inferior, mientras que sólo un 33,2 por 100 tiene un nivel igual o superior.[29]

Igualmente, la posibilidad de impartir asignaturas en inglés no sólo depende de que los alumnos tengan unos conocimientos mínimos, sino también de la preparación e interés del profesorado. En general, la predisposición del profesorado hacia la docencia en inglés es buena, ya que como muestran los resultados de una encuesta efectuada por la UPF, el 77,94 por 100 de su profesorado considera que es muy provechoso que haya asignaturas programadas en inglés y la práctica totalidad está de acuerdo con el hecho de que los estudiantes, al acabar sus estudios, deben poder emplear correctamente esta lengua. Más aún, un 68,67 por 100 de los profesores considera que es necesario conocer una segunda lengua extranjera y un 27,71 por 100 considera que ello sólo es necesario en los estudios en que tenga un interés específico.[30]

En cuanto a las competencias lingüísticas de los profesores de la Facultad de Derecho de la UPF, no parece exagerado asumir que la mayoría dispone de buenos conocimientos de lenguas extranjeras,

[28] Para más detalles, véase *http://www.upf.edu/fdret/_pdf/UPF_PRE-LAW_PROGRAM_def.pdf*.

[29] Datos facilitados por la Coordinación para la Gestión del Multilingüismo en la UPF.

[30] Los resultados de la encuesta "Cuestionario de lengua para el profesorado" se encuentran disponibles en *http://www.upf.edu/llengues/_pdf/pdi.pdf*. Tales datos se refieren al conjunto del profesorado de la UPF, no sólo al de la Facultad de Derecho.

incluso más allá del inglés. Así, en ciertas ramas del Derecho que tradicionalmente se han visto influidas por la doctrina de otros países europeos es frecuente que los profesores también conozcan el alemán, el italiano o el francés. Si tenemos en cuenta los datos publicados en la Memoria de la UPF relativa al curso 2008-2009, podemos observar que diez profesores obtuvieron el título de Doctor en Derecho en el extranjero: nueve en la Universidad de Bolonia y uno en la Yale Law School.[31] Sin embargo, de acuerdo con los datos contenidos en el Portal de Producción Científica de la UPF, puede observarse que es habitual que los profesores hayan efectuado estancias de investigación en universidades norteamericanas o británicas.[32]

De todos modos, en el caso de que las competencias lingüísticas del profesorado no fueran suficientes, la Universidad también pone a su disposición diferentes recursos para mejorar su nivel de inglés. Por ejemplo, en el año académico 2008-2009 se ofrecieron cursos como *The teaching of content in English: Language, communication and teaching techniques*, *Writing academic articles*, *English for international conferences* y *Oral fluency in English*, en los que participaron siete profesores del Departamento de Derecho.[33] De todos modos, es probable que también sean necesarias otras medidas para promover la docencia en lengua inglesa. Por ejemplo, es posible que sea conveniente la utilización de personal de apoyo para la preparación de materiales en inglés. Igualmente, en la UPF, en el caso de que se imparta una asignatura en inglés, cada hora de docencia cuenta como una hora y media a efectos del total de horas de docencia asignadas a un profesor.

3. LA DOCENCIA EN INGLÉS DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO: SU INFLUENCIA EN LOS CONTENIDOS

3.1. Cuestiones generales

Es evidente que en el caso de las asignaturas jurídicas existe una estrecha relación entre su contenido y la lengua de la docencia, ya que el Derecho es un fenómeno esencialmente nacional. Así pues, el contenido de la asignatura determinará la lengua que resulta más adecuada para impartirla. Más aún, si se considera que es necesario introducir una determinada lengua extranjera en la docencia, aunque sea parcialmente, para que los alumnos se familiaricen con ella, es probable que ello comporte cambios en el contenido tradicional de la asignatura. A continuación comentaremos esta cuestión con más detalle partiendo del caso del Grado en Derecho de la UPF, cuya oferta docente relacionada con el Derecho Financiero y Tributario incluye dos asignaturas obligatorias (Derecho Financiero, de 6 créditos, y Derecho Tributario, de 8 créditos) y las asignaturas optativas Fiscalidad Empresarial, Fiscalidad Internacional, Gestión Presupuestaria de la Administración, Fiscalidad Local y Fiscalidad en *Internet*.

Así pues, el contenido de las asignaturas determinará la lengua en que pueden impartirse. Dado que el objeto principal de las asignaturas que se imparten en el Grado es el Derecho Financiero y Tributario español, no resulta viable que su docencia sea en inglés, ya que las fuentes normativas, la jurisprudencia y la mayoría de la doctrina se encuentran disponibles únicamente en castellano.[34]

Sin embargo, el hecho de que la mayor parte del contenido no pueda ser expuesto en inglés no quiere decir que los alumnos no puedan tener ningún tipo de contacto con esta lengua extranjera a lo largo de las diferentes asignaturas del área de Derecho Financiero y Tributario. Para poder familiarizar a los estudiantes con el uso del inglés en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario, seguidamente presentaremos dos alternativas. Una posibilidad consiste en introducir materiales de Derecho Comparado en las asignaturas que versan fundamentalmente sobre Derecho español. Otra posibilidad consiste en

[31] La Memoria se encuentra disponible en *http://www.upf.edu/memoria/20082009/*.

[32] El Portal de Producción Científica puede consultarse en *http://argos.upf.edu/CawDOS/jsf/principal/principal.jsf?idioma=ca&limpiar=S&elmeucv=N*.

[33] Datos facilitados por la Coordinación para la Gestión del Multilingüismo en la UPF.

[34] Como excepción hay que destacar la obra de SOLER ROCH *Tax Law in Spain*, que tras una breve introducción de cuestiones generales como la organización de la administración tributaria, presenta la regulación de los principales impuestos españoles (IRPF, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones...) en inglés, pensando sobre todo en los lectores extranjeros (SOLER ROCH, M.ª Teresa, *Tax Law in Spain*, Kluwer Law International, La Haya, 2002).

impartir completamente en inglés la asignatura de Fiscalidad Internacional. Como comentaremos con más detalle a continuación, ambas estrategias repercuten en los contenidos de las asignaturas.

Como apunta CHESTERMAN, aunque pueda existir una cierta resistencia en algunos sectores, la introducción de la perspectiva del Derecho Comparado e Internacional se está convirtiendo en habitual, ya que cada vez es más importante que los graduados en Derecho sean flexibles tanto intelectual como culturalmente.[35] Ello se debe a que, tras la globalización de los grandes despachos de abogados, ya no resulta extraño desarrollar una parte de la carrera profesional en un país distinto. Igualmente, la regulación de una gran variedad de cuestiones (incluyendo muchos aspectos del Derecho Financiero y Tributario) tiene un carácter cada vez más global que local.[36]

3.2. Derecho Financiero y Tributario Comparado

Tradicionalmente, el Derecho Comparado nunca ha formado parte de los contenidos de las asignaturas del área de Derecho Financiero y Tributario en la UPF. Sin embargo, una de las posibilidades que existen para familiarizar a los estudiantes con la terminología inglesa en este ámbito jurídico es la introducción, aunque sea de forma secundaria, de cuestiones de Derecho Comparado.

Como indica MÖSSNER, existen varias razones que justifican la introducción de cuestiones de Derecho Financiero y Tributario Comparado en un curso tradicional. En primer lugar, por cuestiones prácticas, cada vez es más frecuente que los abogados de un país tengan que conocer ciertos aspectos de la normativa de otros Estados, como los criterios para determinar la residencia a efectos fiscales. Como el propio MÖSSNER admite, ello no quiere decir que sea necesario dominar el Derecho de otros Estados, pero por lo menos es conveniente tener unas nociones generales para poder efectuar las consultas necesarias a los expertos correspondientes.[37] En segundo lugar, el estudio del Derecho Comparado promueve una mejor comprensión del propio Derecho Financiero y Tributario. En tercer lugar, la comparación de diferentes regulaciones también permite determinar qué soluciones son mejores, lo que ayuda a hacer aportaciones de *lege ferenda* para mejorar el propio ordenamiento jurídico.[38] Como apunta THURONYI, los legisladores de los países de la OCDE tienen mucho que aprender de la experiencia de otros países de su entorno en materia tributaria.[39]

El hecho de que consideremos que para familiarizar a los alumnos con la terminología inglesa pueda resultar suficiente la introducción con carácter secundario y accesorio de cuestiones de Derecho Comparado no quiere decir que el estudio del Derecho Financiero y Tributario Comparado en sí no pueda ser el objeto principal de una asignatura, por ejemplo optativa. Si bien el estudio del Derecho Comparado ha gozado de una importante tradición en otras ramas del Derecho, los trabajos generales sobre metodología del Derecho Financiero y Tributario Comparado son mucho más recientes.[40] En este sentido, pueden destacarse obras como "An Evolutionary and Structural Approach to Comparative Taxation: Methods and Agenda for Research", de GARBARINO,[41] "Law, Culture and Anthropology: On the Hopes and Limits of Comparative Tax", de LIVINGSTON,[42] o "Comparative Tax Law" [43] y

---

[35] CHESTERMAN, Simon: "The Globalization of Legal Education", *Singapore Journal of Legal Studies*, vol. 58, núm. 1, 2008, pp. 66-67.

[36] Según CHESTERMAN, actualmente es habitual no sólo que un abogado cambie varias veces de despacho profesional a lo largo de su carrera, sino también que cambie varias veces de país (CHESTERMAN, *op. cit.*, p. 63).

[37] *Cfr.* MÖSSNER, Jörg Manfred: "Why and How to Compare Tax Law", en *Liber Amicorum Luc Hinnekens*, Bruylant, Bruselas, 2002, p. 306.

[38] Para más detalles, véase MÖSSNER, *op. cit.*, 2002, pp. 305-306.

[39] *Cfr.* THURONYI, Victor: "Studying Comparative Tax Law", en LODIN, Sven-Olaf, y WIMAN, Bertil: *International Studies in Taxation: Law and Economics, Liber Amicorum Leif Mutén*, 1999, p. 335.

[40] Para una presentación detallada de la metodología del Derecho Comparado en general, así como de su aplicación a diferentes ramas del Derecho, véase REIMANN, Mathias, y ZIMMERMANN, Reinhard: *The Oxford Handbook of Comparative Law*, Oxford University Press, Oxford, 2006.

[41] Para GARBARINO, uno de los principales retos del Derecho Tributario Comparado es la elaboración de estudios dinámicos, esto es, de aquellos que comparan la evolución de la normativa tributaria en diferentes países (GARBARINO, Carlo: "An Evolutionary Approach to Comparative Taxation: Methods and Agenda for Research", *The American Journal of Comparative Law*, vol. 57, núm. 3, 2009, pp. 706-709).

[42] LIVINGSTON, Michael A.: "Law, Culture and Anthropology: On the Hopes and Limits of Comparative Tax", *Canadian Journal of Law and Jurisprudence*, vol. 18, núm. 1, 2005, pp. 119-134.

"Tax Law Design and Drafting",[44] de THURONYI. Lógicamente, una asignatura como Derecho Financiero y Tributario Comparado podría impartirse completamente en inglés, pero en la actualidad no se encuentra prevista en el plan de estudios del Grado en Derecho de la UPF.

Así pues, en relación a las formas en que se puede introducir el estudio del Derecho Comparado en un curso tradicional, hay que tener en cuenta que tras los cambios propiciados por el proceso de Bolonia se ha reducido el número de horas de clases magistrales en grupos grandes y se ha incrementado el número de horas en subgrupos de seminarios. Por lo tanto, parece que lo más adecuado es reservar las clases magistrales para la exposición de las cuestiones principales del ordenamiento español e introducir las cuestiones de Derecho Comparado en las actividades que forman parte de la evaluación continua y que se discuten en los seminarios.

La opción que probablemente plantea menos dificultades consiste en proporcionar al alumnado materiales complementarios en lengua inglesa que se integren en las actividades que periódicamente deben resolver y entregar. Tales materiales pueden ser de distinto tipo. Por ejemplo, pueden consistir directamente en textos normativos, de rango constitucional, legal o inferior. En tal caso se tratará lógicamente de textos de países anglosajones, como los Estados Unidos o el Reino Unido. Sin embargo, ello no quiere decir que el estudio del Derecho Financiero y Tributario Comparado deba limitarse a estos países. En relación a otros Estados cuya lengua oficial no es el inglés existen habitualmente obras doctrinales que proporcionan información sobre la regulación de cuestiones de Derecho Financiero y Tributario.

A título de ejemplo podemos citar los trabajos publicados por la *International Fiscal Association* y la *European Association of Tax Law Professors* en los que se recoge información sobre un aspecto concreto en diferentes Estados. Así, en relación a materias propias de la parte general del Derecho Financiero y Tributario podemos destacar obras como "The Concept of Tax"[45] o "Separation of Powers in Tax Law",[46] que analizan estos aspectos básicos en diferentes Estados.[47] Igualmente, hay que destacar la obra de THURONYI "Comparative Tax Law", que presenta de forma sistemática la situación en diferentes Estados de cuestiones como las fuentes del Derecho Tributario, la distribución del poder tributario en Estados federales o el papel de los principios de legalidad, igualdad e irretroactividad en materia tributaria.[48] La obra de THURONYI también compara aspectos relativos a la organización de la Administración tributaria y a procedimientos tributarios (recaudación, inspección, sanciones administrativas…).[49] Otra obra especialmente importante es la de AULT, "Comparative Income Taxation: A Structural Analysis",[50] que a pesar de centrarse en la imposición sobre la renta de las personas físicas y jurídicas presenta también, entre otras cuestiones generales, información relativa a los principios constitucionales en materia tributaria, a las fuentes del Derecho tributario, al proceso legislativo y a la organización de la administración tributaria en nueve Estados (Alemania, Australia, Canadá, los Estados Unidos, Francia, Japón, los Países Bajos, el Reino Unido y Suecia).

Igualmente, existen abundantes materiales que pueden ser empleados al analizar cuestiones propias de la parte especial. Así, THURONYI trata de forma comparada la regulación de los impuestos sobre la renta de las personas físicas, sobre sociedades, sobre el valor añadido, sobre el patrimonio y sobre sucesiones y dona-

---

[43] THURONYI, Victor: *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, La Haya, Nueva York, 2003. Para más información sobre cuestiones metodológicas véase el capítulo 1, pp. 1-14.

[44] THURONYI, Victor (ed.): *Tax Law Design and Drafting*, International Monetary Fund, Washington, DC, vols. 1 y 2, 1998. En particular, destaca el capítulo preparado por VANISTENDAEL, que trata cuestiones generales como los principios relativos al ejercicio del poder tributario, la interpretación de las normas tributarias o la distribución de competencias en materia tributaria en Estados federales [VANISTENDAEL, Frans: "Legal Framework for Taxation", en THURONYI, Victor (ed.): *Tax Law Design and Drafting*, International Monetary Fund, Washington, DC, vol. 1, 1998, pp. 15-70].

[45] PEETERS, Bruno (ed.): *The Concept of Tax*, IBFD, Ámsterdam, 2008.

[46] DOURADO, Ana Paula (ed.): *Separation of Powers in Tax Law*, IBFD, Ámsterdam, 2010.

[47] En relación a este tipo de cuestiones generales también son particularmente interesantes algunos de los capítulos de la obra editada por AMATUCCI, *International Tax Law*, como por ejemplo los dedicados al concepto de Derecho Tributario y a la importancia del principio de capacidad económica en los ordenamientos europeos [AMATUCCI, Andrea (ed.): *International Tax Law*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2006].

[48] En relación a estas cuestiones generales, véase especialmente el capítulo 4 (THURONYI, 2003, *op. cit.*, pp. 60-132).

[49] Respecto a esta cuestión, véase el capítulo 6 (THURONYI, 2003, *op. cit.*, pp. 206-230).

[50] AULT, Hugh J., y ARNOLD, Brian J. (autores principales): *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*, Kluwer Law International, 3.ª ed., Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2010.

ciones, mientras AULT se centra en la fiscalidad de la renta de las personas físicas y jurídicas en los países anteriormente citados.[51] También hay que destacar que la colección "Cahiers de Droit Fiscal International" recoge información sobre la regulación en diferentes Estados de cuestiones relativas a la parte especial, habitualmente relacionadas con operaciones internacionales. Otro trabajo que debe ser destacado es el editado por SOLER ROCH sobre la fiscalidad de la familia, que presenta la situación en diferentes Estados (Alemania, Bélgica, España, Francia, Irlanda, Italia, Suecia y el Reino Unido) respecto a esta cuestión.[52]

A partir de tales materiales se puede solicitar al alumnado que comente las similitudes y diferencias que existen en la regulación de una cuestión concreta en diferentes Estados y se valoren las ventajas e inconvenientes de cada opción. Como indica MÖSSNER, la mera descripción de la regulación de un problema jurídico en diferentes ordenamientos no es propiamente el objeto del Derecho Comparado, sino que se requiere también una evaluación de las ventajas e inconvenientes de las diferentes normas en función de criterios generalmente aceptados como los principios de capacidad económica, de igualdad o de eficiencia.[53]

Dado que la finalidad de introducir materiales en inglés no es sólo que los alumnos mejoren sus competencias de comprensión lectora, puede exigirse también que las respuestas a estos ejercicios se redacten en inglés. En principio, tal posibilidad no debería plantear excesivas dificultades si tenemos en cuenta que previamente los alumnos habrán trabajado los textos con la terminología específica que necesitarán. Más problemática puede resultar la exigencia de que la participación oral en los seminarios sea en inglés. Ello se debe a que sólo una parte secundaria de las actividades discutidas en cada sesión versarán sobre cuestiones de Derecho Comparado, por lo que sería necesario efectuar una parte del seminario en castellano y otra en inglés. Para evitar esta situación podría reservarse una sesión de seminario para discutir el conjunto de cuestiones de Derecho Comparado tratadas durante el curso, pero en todo caso no hay que olvidar que la capacidad de expresarse oralmente en inglés es una competencia especialmente importante para los alumnos.

3.3. Fiscalidad Internacional y de la Unión Europea

No cabe duda de que la asignatura del área de Derecho Financiero y Tributario más adecuada para ser impartida en inglés es la de Fiscalidad Internacional. Sin embargo, es probable que ello afecte también al contenido de esta asignatura.

Tradicionalmente, en el estudio de la fiscalidad internacional pueden distinguirse dos aspectos estrechamente relacionados. Por una parte se trata la normativa de origen nacional que afecta a los supuestos de hecho con componentes internacionales y que podríamos englobar bajo la denominación de Derecho Tributario Internacional. Por otra parte, también se estudian normas de origen internacional con contenido tributario, que pueden denominarse Derecho Internacional Tributario.[54]

Así pues, el Derecho Tributario Internacional tendría como objeto, por ejemplo, el estudio del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, así como ciertas disposiciones de la normativa de otros impuestos que afectan a la tributación de las operaciones con una dimensión internacional. Por ejemplo, en relación al Impuesto sobre Sociedades pueden destacarse las medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional (como la exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente y la deducción para evitar la doble imposición internacional de dividendos y participaciones en beneficios), los incentivos fiscales a la internacionalización de las empresas españolas o las medidas para garantizar la transparencia fiscal internacional; y en el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la imputación de rentas en régimen de transparencia fiscal internacional y el régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español.

---

[51] Respecto a esta cuestión, véanse los capítulos 7, 8 y 9 de la obra de THURONYI (THURONYI, 2003, *op. cit.*, pp. 231-338) y la primera, segunda y tercera parte de la obra de AULT (AULT, 2010, *op. cit.*).

[52] SOLER ROCH, M.ª Teresa (ed.): *Family Taxation in Europe*, Kluwer Law International, La Haya, 1999.

[53] *Cfr.* MÖSSNER, *op. cit.*, pp. 311-316. Como apunta MICHAELS, la evaluación y determinación de la mejor opción legislativa es una de las finalidades que tradicionalmente han perseguido los trabajos de Derecho Comparado (MICHAELS, Ralf: "The Functional Method of Comparative Law", en REIMANN, Mathias, y ZIMMERMANN, Reinhard: *The Oxford Handbook of Comparative Law*, Oxford University Press, Oxford, 2006, pp. 373-376).

[54] Esta distinción es habitual en la doctrina. Para más detalles, véase LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María: "La estructuración de Derecho Financiero y Tributario Internacional y Comunitario", *Crónica Tributaria*, núm. 125, 2007, pp. 42-46.

En cambio, el Derecho Internacional Tributario incluiría la normativa con un origen internacional, como los tratados para evitar la doble imposición, las disposiciones dictadas por organizaciones internacionales (entre las que destacan la Unión Europea y la OCDE), así como las normas de Derecho Internacional General (normas consuetudinarias y principios generales).[55] Lógicamente, la metodología aplicable a este ámbito será fundamentalmente la propia del Derecho Internacional Público, ya que, por ejemplo, los convenios para evitar la doble imposición son simplemente un tipo más de tratados y, por lo tanto, cuestiones básicas como su interpretación se verán afectadas por la regulación general de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. Igualmente, en este ámbito también puede incluirse el análisis de los efectos jurídicos de las recomendaciones de la OCDE en materia tributaria, que incluyen aspectos tan relevantes como el *Modelo de Convenio* para evitar la doble imposición y sus Comentarios, así como las *Directrices sobre Precios de Transferencia*.

Lógicamente, si una asignatura sobre Fiscalidad Internacional se centra en el estudio de la normativa española (como el Impuesto sobre la Renta de no Residentes), la introducción de la lengua inglesa en la docencia resultará prácticamente tan problemática como si se estudiara la fiscalidad de supuestos de hecho sin ningún elemento internacional. Ello se debe a que las fuentes normativas, la jurisprudencia y la doctrina administrativa se encuentran disponibles únicamente en español.

Por lo tanto, si se quiere efectuar la docencia en lengua inglesa será necesario reformular el contenido de la asignatura y presentar una visión general de la fiscalidad internacional que no dependa de ningún ordenamiento jurídico en particular. Ello es posible, como lo demuestra la obra introductoria de ROHATGI "Basic International Taxation".[56] En los primeros capítulos se presentan cuestiones generales como el problema de la doble imposición internacional, el conflicto entre el principio de tributación en el Estado de la residencia del contribuyente o en el Estado en que se obtuvieron las rentas, el papel de los tratados para evitar la doble imposición y su interrelación con la normativa tributaria interna de los Estados. Igualmente, se comenta la evolución histórica de los diversos modelos de convenio para evitar la doble imposición y se presenta el contenido de los Modelos preparados por la OCDE, por las Naciones Unidas y por los Estados Unidos. A continuación, una de las características más interesantes de esta obra es que analiza el impacto de la normativa de origen interno de los ordenamientos jurídicos nacionales en la fiscalidad internacional, pero sin centrarse en ninguno en particular. Al contrario, se incluyen ejemplos de varios países sobre cuestiones como los criterios para determinar la residencia de personas físicas y jurídicas o el Estado en que se considera que se generaron las rentas, el tratamiento fiscal de las pérdidas o las reglas de consolidación fiscal de grupos de sociedades. Los últimos capítulos se dedican a presentar una introducción al papel de los territorios de baja tributación conocidos como paraísos fiscales, las medidas existentes para evitar la evasión fiscal así como las principales estructuras de planificación fiscal internacional existentes. Finalmente, se tratan cuestiones actuales como la tributación del comercio electrónico o la fiscalidad de los instrumentos financieros.

Aparte de la obra de ROHATGI existen otras que también tratan la fiscalidad internacional desde una perspectiva amplia. En este sentido, hay que destacar "The Principles of International Tax: A Multinational Perspective", de OGLEY;[57] "The International Taxation System", de LYMER y HASSELDINE;[58] así como "Interpretation and Application of Tax Treaties", de SHELTON.[59] Igualmente, otros dos trabajos generales particularmente interesantes sobre fiscalidad internacional son "International Business Taxation", de PICCIOTTO[60] y "The Political Economy of International Taxation", de RIXEN.[61]

---

[55] Según LÓPEZ ESPADAFOR, a pesar de que la importancia práctica del Derecho Internacional General en materia tributaria sea limitada, ello no quiere decir que no deba ser tenido en cuenta (LÓPEZ ESPADAFOR, *op. cit.*, p. 44).

[56] ROHATGI, Roy: *Basic International Taxation*, Kluwer Law International, La Haya, 2002.

[57] OGLEY, Adrian: *The Principles of International Tax: A Multinational Perspective*, Interfisc Pub., Londres, 1993.

[58] LYMER, Andrew, y HASSELDINE, John (eds.): *The International Taxation System*, Kluwer Academic Publishers, Boston, 2002. Esta obra tiene una finalidad eminentemente didáctica y como sus autores indican, el análisis no se centra en ningún Estado en particular.

[59] SHELTON, Ned: *Interpretation and Application of Tax Treaties*, Lexis Nexis, Londres, 2004.

[60] PICCIOTTO, Sol: *International Business Taxation: A Study in the Internationalization of Business Regulation*, Quorum Books, New York, 1992. Esta obra destaca por la importancia que presta a la perspectiva histórica.

[61] RIXEN, Thomas: *The Political Economy of International Taxation*, Palgrave Macmillan, Houndmills, Basingstoke, Hampshire, 2008. Aunque el autor es un politólogo, es un libro recomendable para cualquier interesado en la fiscalidad internacional desde un punto de vista amplio.

Teniendo en cuenta las anteriores publicaciones, resulta claro que es viable programar un curso de fiscalidad internacional sin centrarse exclusivamente en un determinado ordenamiento jurídico como el español. Ello tiene la ventaja de que tal curso interesará tanto a estudiantes españoles como a extranjeros, ya que tal aproximación general les será útil independientemente del país en que desarrollen su actividad profesional.[62] Sin embargo, es cierto que el hecho de prestar una menor atención a la legislación tributaria española relativa a operaciones internacionales (como la que regula la tributación en España de los no residentes o de las inversiones españolas en el exterior) plantea el problema de que probablemente esta normativa es la que más interesa desde un punto de vista práctico.

De todos modos, el objetivo principal de un curso introductorio a la fiscalidad internacional en los estudios de Grado no es preparar a los alumnos para el asesoramiento tributario en complejas operaciones internacionales. Para aquellas personas que posteriormente quieran dedicarse al ejercicio de la abogacía es este ámbito es evidente que deberán profundizar sus estudios al respecto es su etapa de formación de posgrado, que será imprescindible tras la entrada en vigor de la Ley 34/2006, de 30 de octubre, sobre el acceso a las profesiones de abogado y procurador de los tribunales.

Otra posibilidad si no se quiere renunciar al estudio de la tributación en España de los supuestos de hecho con elementos internacionales consiste en dividir la asignatura en dos partes: una dedicada a las cuestiones generales y otra dedicada a la normativa de origen interno, de forma que sólo la primera se imparta en inglés. Aunque tal división puede plantear ciertos problemas organizativos, no es infrecuente que la docencia de una asignatura sea compartida por dos profesores. En este caso, la división puede resultar más fácil.

En relación al Derecho Financiero y Tributario de la Unión Europea (que suele formar parte de las asignaturas generales sobre Fiscalidad Internacional), este es probablemente uno de los ámbitos que menores dificultades plantea para poder ser impartido en inglés.[63] Ello se debe a que las fuentes normativas, como los tratados que regulan el funcionamiento de la Unión Europea, las directivas y los reglamentos, se encuentran disponibles en inglés, así como la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia tributaria. Igualmente, existen manuales en esta lengua, como por ejemplo, "European Tax Law", de TERRA y WATTÈL,[64] así como revistas especializadas ("EC Tax Review").

De todos modos, el hecho de que la asignatura se imparta en inglés también comporta que deba prestarse más atención a las cuestiones generales en vez de al impacto específico de la normativa europea en el ordenamiento tributario español. Por ejemplo, existe una abundante bibliografía sobre los procesos de armonización fiscal y su influencia en España.[65] Sin embargo, en un curso introductorio sobre Fiscalidad Internacional y de la Unión Europea, la amplitud de la materia comporta que de todos modos haya que centrarse en los aspectos más generales.

4. CONCLUSIONES

A pesar de que en muchas profesiones jurídicas (jueces, registradores...) el dominio de una lengua extranjera (fundamentalmente el inglés) resulte prescindible, en muchas otras actividades profesionales propias de los graduados en Derecho ello no es así. Por ejemplo, el dominio de la lengua inglesa es imprescindible no sólo para desarrollar una carrera profesional en una organización internacional

---

[62] El hecho de que los contenidos tengan un carácter general y no reflejen especialmente la situación de ningún país en particular es algo habitual en estudios de Máster sobre fiscalidad internacional de reconocido prestigio como el organizado por la Wirtschaftsuniversität Wien, cuyo programa (*http://www.international-tax-law.at/overview.shtml*) no se centra en la perspectiva del Derecho austríaco.

[63] Tradicionalmente se ha empleado la expresión Derecho Financiero y Tributario Comunitario, pero hay que tener en cuenta que desde la entrada en vigor del Tratado de Lisboa el 1 de diciembre de 2009, la Comunidad Europea ha dejado de existir y su personalidad jurídica fue transferida a la Unión Europea (actualmente sólo continua existiendo la Comunidad Europea de la Energía Atómica). SÁINZ DE BUJANDA concibe el Derecho comunitario financiero como una parte del Derecho internacional financiero (SÁINZ DE BUJANDA, Fernando: "Un esquema de Derecho internacional financiero", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 38, 1983, p. 181).

[64] TERRA, Ben J. M., y WATTÈL, Peter J.: *European Tax Law*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 5.ª ed., 2008.

[65] En relación a esta cuestión véase la bibliografía seleccionada por el Instituto de Estudios Fiscales: *http://www.ief.es/Publicaciones/FiscInternac/BibliografiaPorTemas.pdf*.

(como la Unión Europea) sino también para el ejercicio de la abogacía en los principales despachos españoles y en empresas multinacionales.

Así pues, si se considera que es conveniente que los estudiantes mejoren esta competencia durante sus estudios de Grado, probablemente la mejor forma de conseguirlo consiste en aplicar el método AICLE, que permite integrar el aprendizaje de contenidos jurídicos y del inglés. A pesar de que no existen grandes inconvenientes para impartir en inglés asignaturas de Derecho Internacional Público o de la Unión Europea, es evidente que en muchas otras materias ello no será posible, ya que el Derecho es un fenómeno esencialmente nacional y difícilmente puede ser expuesto en una lengua extranjera. En el caso de las asignaturas del área de Derecho Financiero y Tributario que versan sobre Derecho español, es claro que la docencia en una lengua extranjera no tiene sentido.

Sin embargo, lo anterior no quiere decir que no exista ninguna posibilidad durante los estudios de Grado para familiarizar a los alumnos con el uso del inglés en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario. Consideramos que dos mecanismos para conseguirlo son la introducción de cuestiones de Derecho Comparado en asignaturas dedicadas fundamentalmente al Derecho Tributario español y la docencia en inglés de la asignatura de Fiscalidad Internacional. En este sentido, hay que destacar que estas medidas comportan una alteración de los contenidos habituales de las asignaturas afectadas.

Por una parte, si bien el Derecho Comparado normalmente no se ha incorporado en las asignaturas de Derecho Financiero y Tributario, hay que tener en cuenta que su introducción, aunque sea de forma accesoria y complementaria, puede facilitar no sólo el conocimiento de la terminología jurídica inglesa, sino también la comprensión del ordenamiento español. Por ello consideramos que sería recomendable que se trataran cuestiones de Derecho Comparado tanto en las asignaturas de parte general como de parte especial. En concreto, algunos de los ejercicios que periódicamente deben resolver los alumnos podrían dedicarse a analizar la situación en otros ordenamientos jurídicos, algo que resulta viable si tenemos en cuenta que existen numerosos materiales de Derecho Comparado que podrían emplearse, tal y como se expuso previamente. De esta forma, no se afecta al contenido expuesto en los grupos grandes de teoría y sólo se modifican las cuestiones tratadas en los grupos de seminario, dedicados a la corrección de los ejercicios.

Por otra parte, a pesar de que pueda parecer que una asignatura de Fiscalidad Internacional no plantea ningún inconveniente para ser impartida en inglés, en realidad habitualmente se dedica una parte importante de su contenido al estudio de la normativa española que regula la tributación de supuestos de hecho con elementos internacionales (como sucede en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes). Así pues, dado que esta normativa únicamente se encuentra disponible en castellano, carece de sentido exponerla en inglés. Sin embargo, existen muchos otros aspectos propios del ámbito de la fiscalidad internacional que no dependen de ningún ordenamiento jurídico en particular. Por lo tanto, si se quiere introducir el inglés en la docencia de la fiscalidad internacional resulta necesario modificar los contenidos habituales y centrarse en los principios generales que configuran su régimen.

En conclusión, la introducción del inglés en la docencia constituye una oportunidad para tratar nuevos contenidos, como ciertas cuestiones de Derecho Comparado, en las asignaturas de Derecho Financiero y Tributario. Ciertamente, ello supone un reto tanto para el alumnado como para el profesorado. Sin embargo, consideramos que se trata de un esfuerzo útil para promover la adquisición de una competencia tan importante como la de expresarse oralmente y por escrito en inglés y así poder garantizar la calidad de los estudios del Grado en Derecho.

BIBLIOGRAFÍA

AMATUCCI, Andrea (ed.): *International Tax Law*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2006.

AULT, Hugh J., Y ARNOLD, Brian J. (autores principales): *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*, Kluwer Law International, 3.ª ed., Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2010.

CANDLIN, C. N.; BHATIA, V. K., y JENSEN, C. H.: "Developing legal writing materials for English second language learners: problems and perspectives", *English for Specific Purposes*, vol. 21, 2009, pp. 299-320.

CHESTERMAN, Simon: "The Globalization of Legal Education", *Singapore Journal of Legal Studies*, vol. 58, núm. 1, 2008, pp. 58-67.

DOURADO, Ana Paula (ed.): *Separation of Powers in Tax Law*, IBFD, Ámsterdam, 2010.

FEIXAS CONDOM, Mònica; CODÓ OLSINA, Eva; COUSO LAPARÓN, Digna; ESPINET BLANCH, Mariona, y MASATS VILADOMS, Dolors: "Enseñar en inglés en la universidad: reflexiones del alumnado y el profesorado en torno a dos experiencias AICLE", en ROIG VILA, Rosabel (dir.); BLASCO, Josefa; CANO, M.ª Antonia; GILAR, Raquel; LLEDÓ, Asunción, y MAÑAS, Carmen (eds.): *Investigar en un contexto educativo innovador*, Editorial Marfil, Alcoy, 2009.

GARBARINO, Carlo: "An Evolutionary Approach to Comparative Taxation: Methods and Agenda for Research", *The American Journal of Comparative Law*, vol. 57, núm. 3, 2009, pp. 677-710,

GENERALITAT DE CATALUNYA, DEPARTAMENT D'INNOVACIÓ, UNIVERSITATS I EMPRESA: *Flaix d'actuacions: Recull trianual 2007-2009*, Barcelona, 2010, (*http://www.gencat.cat/diue/doc/doc_32716853_1.pdf*).

LIVINGSTON, Michael A.: "Law, Culture and Anthropology: On the Hopes and Limits of Comparative Tax", *Canadian Journal of Law and Jurisprudence*, vol. 18, núm. 1, 2005, pp. 119-134.

LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María: "La estructuración de Derecho Financiero y Tributario Internacional y Comunitario", *Crónica Tributaria*, núm. 125, 2007, pp. 39-47.

LORENZO MERINO, Fernando José, y RABANAL CARBAJO, Pedro: *Libro Blanco del Título de Grado en Derecho*, Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación, 2006, (*http://www.aneca.es/media/150240/libroblanco_derecho_def.pdf*).

LYMER, Andrew, y HASSELDINE, John (eds.): *The International Taxation System*, Kluwer Academic Publishers, Boston, 2002.

MARSCH, David (ed.): *CLIL/EMILE - The European Dimension: Actions, Trends and Foresight Potential*, UniCOM, Jyväskiä, 2002.

MARTÍNEZ CAÑELLAS, Anselmo: "Enseñanza de materias jurídicas en inglés siguiendo el método del caso: una experiencia", vol. 1, núm. 1, *IN. Revista Electrònica d'Investigació i Innovació Educativa i Socioeducativa*, 2009, pp. 27-36.

MICHAELS, Ralf: "The Functional Method of Comparative Law", en REIMANN, Mathias, y ZIMMERMANN, Reinhard: *The Oxford Handbook of Comparative Law*, Oxford University Press, Oxford, 2006, pp. 339-382.

MÖSSNER, Jörg Manfred: "Why and How to Compare Tax Law", en *Liber Amicorum Luc Hinnekens*, Bruylant, Bruselas, 2002, p. 305-318.

OGLEY, Adrian: *The Principles of International Tax: A Multinational Perspective*, Interfisc Pub., Londres, 1993.

PEETERS, Bruno (ed.): *The Concept of Tax*, IBFD, Ámsterdam, 2008.

PICCIOTTO, Sol: *International Business Taxation: A Study in the Internationalization of Business Regulation*, Quorum Books, Nueva York, 1992.

REIMANN, Mathias, y ZIMMERMANN, Reinhard: *The Oxford Handbook of Comparative Law*, Oxford University Press, Oxford, 2006.

RIXEN, Thomas: *The Political Economy of International Taxation*, Palgrave Macmillan, Houndmills, Basingstoke, Hampshire, 2008.

ROHATGI, Roy: *Basic International Taxation*, Kluwer Law International, La Haya, 2002.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando: "Un esquema de Derecho internacional financiero", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 38, 1983, pp. 179-196.

SHELTON, Ned: *Interpretation and Application of Tax Treaties*, Lexis Nexis, Londres, 2004.

SOLER ROCH, M.ª Teresa (ed.): *Family Taxation in Europe*, Kluwer Law International, La Haya, 1999.

— *Tax Law in Spain*, Kluwer Law International, La Haya, 2002.

TERRA, Ben J. M., y WATTÈL, Peter J.: *European Tax Law*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 5.ª ed., 2008.

THURONYI, Victor (ed.): *Tax Law Design and Drafting*, International Monetary Fund, Washington, DC, vols. 1 y 2, 1998.

— "Studying Comparative Tax Law", en LODIN, Sven-Olaf, y WIMAN, Bertil, *International Studies in Taxation: Law and Economics, Liber Amicorum Leif Mutén*, 1999, pp. 133-340.

— *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, La Haya, Nueva York, 2003.

UNIVERSITAT POMPEU FABRA: *Pla d'Acció pel Multilingüisme*, 2007, (*http://www.upf.edu/llengues/_pdf/pam-ca.pdf*).

VANISTENDAEL, Frans: "Legal Framework for Taxation", en THURONYI, Victor (ed.): *Tax Law Design and Drafting*, International Monetary Fund, Washington, DC, vol. 1, 1998, pp. 15-70.

— "Curricular Changes in Europe Law Schools", *Penn State International Law Review*, vol. 22, núm. 3, 2004, pp. 455-458.

INTERPRETACIÓN DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

PONENCIAS

Evolución reciente de los criterios de interpretación del Derecho Tributario

ABELARDO DELGADO PACHECO
(Garrigues, Abogados y Asesores Tributarios)

1. INTRODUCCIÓN

Estas líneas tienen exclusivamente por objeto hacer una breve aproximación a las tendencias más recientes observadas en la interpretación del ordenamiento tributario español por los tribunales de justicia y los órganos económico-administrativos. Antes de nada, conviene tal vez hacer tres consideraciones. En primer lugar, durante estos últimos años, el Derecho Tributario se ha mostrado como un sector del ordenamiento jurídico sometido a una especial tensión e intensidad en su aplicación, circunstancias que han conducido a un mayor grado de incertidumbre en esa tarea de aplicación de esta rama del derecho. Tradicionalmente, al hablar en España de interpretación jurídica se ha buscado una seguridad en los criterios hermenéuticos que se ha reputado incompatible con una falta de consenso o previsibilidad en la interpretación de las normas. Inclusive, la propia enseñanza del derecho ha buscado esa certeza en la interpretación de las normas guiada por una lógica deductiva. Sin embargo, lo cierto es, y en el Derecho Tributario especialmente, que esa seguridad en la interpretación no parece hallarse a nuestro alcance y la misma enseñanza del derecho debería orientarse también hacia una formación que nos familiarice más con la necesidad de convivir con la incertidumbre.

En segundo lugar, cabe decir que ha sido también habitual en España tanto prevenir contra un exceso de protagonismo judicial en la interpretación de las normas como resaltar las diferencias que existirían al respecto entre nuestra cultura jurídica y la propia de los países con tradición anglosajona. Sin embargo, estas supuestas diferencias se nos muestran cada vez menores y lo cierto es que la interpretación judicial de las normas adquiere cada día mayor importancia. Más allá de otros aspectos del debate, este mayor protagonismo judicial no es sino una consecuencia inevitable de la mayor complejidad social a la que el derecho debe enfrentarse, de modo que han de ser los jueces los que han de afrontar esta necesaria aproximación del derecho a la diversidad de casos concretos que una realidad social cambiante nos ofrece, con intereses cada vez más complejos en juego.

Finalmente, superando también viejos debates, la interpretación del Derecho Tributario se ha, podríamos decir, normalizado durante los últimos años. Los jueces y tribunales interpretan y aplican el Derecho Tributario con los mismos criterios utilizados en estas tareas en relación con otras ramas del ordenamiento. Es más, si a veces se han visto especialidades tributarias, por ejemplo en la consideración de la realidad económica subyacente, tales particularidades ya no aparecen como propias sólo del Derecho Tributario sino compartidas por otras ramas del ordenamiento como el Derecho Mercantil o el propio Derecho Penal. Ello unido a la propia formación de nuestros jueces ha conducido a una normalización de la interpretación tributaria aunque ello haya supuesto que el Derecho Tributario comparta las mismas dificultades que son comunes a la interpretación de todo el ordenamiento jurídico como las derivadas de la aceleración legislativa o de la misma diversidad de criterios de interpretación de las normas que la práctica judicial no logra reducir.

En suma, la interpretación del Derecho Tributario ha respondido al mandato del legislador. En efecto, es el artículo 12 de la LGT vigente, con más rotundidad que el artículo 23. 1 de la LGT anterior, el precepto que prevé que las normas tributarias se interpreten con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil. Por lo tanto, las normas tributarias han de interpretarse como cualesquiera otras normas jurídicas, con los mismos criterios. El equívoco tal vez se ha producido por haber pensado que esa remisión ahorraba al Derecho Tributario problemas presentes hoy en la interpretación jurídica en general.

Tras estas consideraciones previas, debemos pues centrarnos en algunas tendencias fundamentales que a nuestro juicio cabe observar en la interpretación del Derecho Tributario por nuestros tribunales y, especialmente, por nuestro Tribunal Supremo.

2. INTERPRETACIÓN Y NORMAS ANTIELUSIÓN

Sin duda, ha sido en el terreno de las normas antielusión donde se ha producido la evolución de más calado a los efectos que ahora nos importan. Cuando el Tribunal Supremo se ha enfrentado a los importantes casos que habían llegado a nuestros tribunales sobre planificaciones fiscales consideradas abusivas por la Administración tributaria, el Alto Tribunal ha llegado adonde la propia Administración no se había atrevido, a la hora de hacer una interpretación finalista de las normas generales antielusión contenidas en la LGT, una interpretación guiada, en algún caso tal vez con excesivo celo, por la idea de evitar el abuso y el fraude en la aplicación del sistema tributario.

El artículo 3.º 1 del Código Civil, al que se remite el artículo 12 de la LGT, ya dispone que las normas se interpreten atendiendo, entre otros criterios, al contexto y al espíritu y finalidad de las mismas. Por lo tanto, la interpretación sistemática y finalista de las normas jurídicas es generalmente aceptada. Sin embargo, en el ámbito tributario había prevalecido aceptar la literalidad de la norma como criterio supuestamente preferente de interpretación. El Tribunal Supremo iba a romper este aparente consenso en el llamado caso "bonos austriacos", a partir de su sentencia de 11 de mayo de 2004. En las numerosas sentencias que siguieron a esta, el Alto Tribunal ha rechazado la pretendida compensación de las minusvalías generadas a través de operaciones con deuda pública austriaca o brasileña y, al hacerlo, ha partido de una doctrina sobre la interpretación de las normas tributarias, que podemos resumir en cuatro principios:

a) Debe evitarse una interpretación de las normas tributarias basada en la naturaleza económica del hecho imponible, pues dicho criterio iría en contra de la LGT, ley en la que tras la Ley 25/1995, de 20 de julio, se suprimió la interpretación económica de las normas tributarias por razones de seguridad jurídica. Ahora bien, cuestión distinta es, en palabras del Alto Tribunal, averiguar la verdadera significación jurídica de las instituciones en juego a la luz de los criterios deducidos del artículo 3.1 del Código Civil y de la Jurisprudencia del propio Tribunal Supremo sobre la interpretación de las normas jurídicas.

b) admisibilidad de la "economía de opción" o "estrategia de minoración de coste fiscal", que no afecta ni al principio de capacidad económica ni al de justicia tributaria, está fuera de toda duda. Otra cosa distinta es que, bajo la apariencia de economía de opción, se pueda incidir en cualquier tipo de negocio jurídico anómalo; cosa que no sucedía, a juicio del Tribunal Supremo, en aquel caso pues el contribuyente pudo válidamente invertir en "bonos austriacos" con la finalidad de, amparándose en el Convenio de Doble Imposición, obtener la exención de intereses, además de obtener cualesquiera otros beneficios fiscales que lícitamente pudieran derivarse de la aplicación del Convenio, operando con los instrumentos que el ordenamiento jurídico pone a disposición de los intervinientes en el tráfico jurídico con la intención de optimizar el tratamiento fiscal y la rentabilidad financiera.

c) aquellas operaciones sobre bonos austriacos, el resultado pretendido era inaceptable, a juicio del Tribunal Supremo, porque la economía de opción sólo alcanzaba a posibilidad de la doble exención que se produce cuando el recurrente invierte válidamente en "bonos austriacos" con la finalidad de, amparándose en el citado Convenio, lograr la no tributación de los intereses ni en España ni en Austria. Hasta aquí, no cabría objeción alguna frente a la operación realizada, aún buscando ésta un ahorro fiscal. Pero la creación de una minusvalía o pérdida patrimonial ficticia, fruto de la compra y reventa de los bonos, que sirva para compensar otros incrementos de patrimonio del contribuyente responde claramente, a juicio del Tribunal Supremo, a una práctica abusiva en la legislación interna.

d) Frente a este abuso, y esto es lo decisivo de estas sentencias, a nuestros efectos, la solución debe venir de la mano de una correcta interpretación del ordenamiento jurídico. Para el Alto Tribunal, "debe recordarse que las normas deben ser interpretadas de acuerdo con la finalidad que les es propia (interpretación teleológica) y deben evitarse todo tipo de abuso de las mismas. Y se abusa cuando éstas son utilizadas por el contribuyente, para realizar negocios artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido, de tal forma que con el uso indebido se consiga exclusivamente un ahorro fiscal que finalmente resulta contrario a lo querido por el legislador".

De la doctrina del Tribunal Supremo surgida de este caso, obtenemos dos conclusiones importantes. Por un lado, la terminante exclusión de la llamada interpretación económica de las normas tributarias no impide a nuestros tribunales llevar a cabo una interpretación con técnicas próximas a aquélla. Por otro, el Tribunal Supremo no duda en considerar la interpretación finalista o teleológica como un instrumento antielusión, para evitar el abuso de la norma tributaria. A mayor abundamiento, el Alto Tribunal utiliza expresiones propias del actual conflicto en la aplicación de la norma, comenzando la tendencia, luego afianzada, de homogeneizar en su interpretación categorías jurídicas distintas en el terreno de las normas antielusión.

El Tribunal Supremo ha llegado aun mas lejos en este camino en algún caso más reciente. Vamos a destacar dos de ellos.

En primer lugar, encontramos el caso resuelto en numerosas sentencias del Tribunal Supremo a partir de la de 18 de marzo de 2008, el que pudiéramos llamar caso "Chocolates Hueso". En dos de los fundamentos de derecho finales de estas sentencias, al Alto Tribunal hace lo que califica de una reflexión, que resulta de especial interés a nuestros efectos. Antes de nada, el Tribunal Supremo reflexiona sobre la propia naturaleza de las normas generales antielusión y su aplicación a la luz del principio general de autonomía de la voluntad. Para el Tribunal Supremo, dicho principio de autonomía de la voluntad no releva de la necesidad de dar una explicación de las operaciones cuestionadas, una explicación razonable de cuales son las realidades económicas a las que esas operaciones respondían, porque los negocios jurídicos responden a necesidades de la vida real. A partir de esta premisa, el Alto Tribunal se enfrenta de nuevo a la cuestión de la interpretación económica de las normas tributarias. A su juicio, "cuando se hace un análisis de los hechos económicos que subyacen en los negocios jurídicos que sirven de cobertura a los hechos imponibles liquidados no se hace una interpretación económica de estos, sino una interpretación ineludible de la realidad social, (artículo tercero del Código Civil) realidad que por tener naturaleza económica exige que no se desconozcan los principios que rigen la vida económica". Por esta misma razón, cuando un juez o tribunal afirma que unos negocios son reales material y formalmente, pero que en su conjunto no ha existido el desplazamiento patrimonial que estos exigen, lo que, en realidad, está diciendo es que estos negocios aunque formalmente celebrados, individualmente considerados no han existido.

En el segundo de los casos citados, resuelto por el Tribunal Supremo en varias sentencias a partir de la de 25 de febrero de 2010 (caso "DASA-CVCP"), el Alto Tribunal utiliza estos criterios de interpretación para ampliar la noción de fraude de ley recogida en el artículo 24 de la anterior LGT. Al interpretar este precepto, el Tribunal Supremo supera cualquier interpretación literal del mismo, buscando tanto una interpretación finalista de la institución del fraude de ley como una sistemática que ponga en conexión esta figura con la equivalente regida por el artículo 6.º 4 del Código Civil. De esta manera, las sentencias admiten que coincidan norma de cobertura y norma defraudada, como sucede en el llamado fraude intrínseco, que tiene lugar cuando se trata de amparar la actuación en la letra de la Ley desconociendo totalmente su espíritu, al margen de que hoy, nos dice el Tribunal Supremo, se entienda fácilmente detectable como acto *contra legem* a partir de una interpretación que tenga en cuenta el sentido lógico de la norma y, por tanto, también su espíritu. Además, el Tribunal se remite a la Sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo, para acoger una concepción moderna del fraude como es la que se establece en el Código Civil, cuyo artículo 6.4 no coloca frente a la norma de cobertura otra concreta y distinta, sino el ordenamiento jurídico en su conjunto.

Para terminar este apartado, hemos de recordar que la interpretación finalista de la norma tributaria ha adquirido gran relevancia en la ordenamiento tributario más allá de la aplicación en concreto de las normas antielusión o de los casos de supuestas planificaciones fiscales abusivas. Por ejemplo, la misma Dirección General de Tributos ha seguido este criterio teleológico en la interpretación del bloque normativo rector de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros e incluso de la exención de los dividendos y ganancias patrimoniales de fuente extranjera recogida en el artículo 21 del TRLIS. Sirvan de ejemplo consultas recientes como la V1529-10 de 8 de julio de 2010.

El propio Tribunal Supremo ha utilizado esta mismo criterio finalista en varias ocasiones al margen de los citados supuestos relativos a normas antielusión. Así, en una sentencia de 31 de octubre de 2008, el Alto Tribunal utiliza esta interpretación teleológica para extender a los establecimientos permanentes en España de entidades no residentes, las normas sobre lavado de cupón respecto de títulos de deuda pública, aplicables a las transmisiones entre entidades residentes y no residentes. Asimismo,

el Alto Tribunal ha acudido es esta técnica de interpretación al determinar el ámbito de aplicación de la deducción por actividades exportadoras en el Impuesto sobre Sociedades (STS de 30 de junio de 2010, entre otras). Finalmente, esa misma técnica se utiliza en la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 2010, en relación con la deducción por creación de empleo.

Curiosamente, el TEAC ha sido mas renuente a la hora de aplicar esta interpretación finalista o teleológica. Esta actitud del TEAC ha dado lugar a una situación particularmente relevante en el caso de la deducción por reinversión en el Impuesto sobre Sociedades. En dos resoluciones de 17 y 30 de abril de 2008, el TEAC rechazó esa interpretación finalista y el criterio de la propia Inspección de los Tributos, entendiendo que cabía esa deducción aunque se materializara en participaciones en sociedades o entidades cuyo subyacente era claramente contrario a la finalidad y al régimen legal de la deducción. Como quiera que la redacción que entonces tenía el artículo 42 del TRLIS admitía esa reinversión exigiendo sólo un porcentaje de participación del 5 por 100 en la entidad, el TEAC rechaza que una interpretación finalista del citado precepto pueda servir para negar la deducción, salvo que la Inspección utilice la figura del fraude de ley o del conflicto en la aplicación de la norma o pruebe que ha existido simulación u otro negocio anómalo. Tras el replanteamiento de sus actuaciones por la Inspección de los Tributos, el TEAC en una Resolución de 7 de abril de 2010 ha admitido que en un caso similar, de reinversión en una entidad cuyo activo sólo incluía valores o tesorería, existía una simulación en la existencia de la propia sociedad. Posiblemente, la solución alcanzada por el TEAC sea bastante más discutible técnicamente que la interpretación finalista rechazada en su día.

Por el contrario, la Dirección General de Tributos, en este mismo terreno de la deducción por reinversión, tras la modificación del artículo 42 del TRLIS, no ha dudado en acudir a la interpretación finalista de la norma a favor del contribuyente, para admitir, frente a la nueva redacción literal del precepto, que se reinvierta en una sociedad instrumental cuando haya razones económicas o regulatorias que lo hagan imprescindible (Consulta V2168-08, de 19 de noviembre de 2008).

3. INTERPRETACIÓN Y DERECHO COMUNITARIO

Si la utilización de los criterios finalistas y sistemáticos ha cambiado sustancialmente las técnicas de interpretación del derecho tributario, la recepción del Derecho Comunitario ha terminado siendo aun más revolucionaria. Por supuesto, el Derecho Comunitario nos trae la exigencia de que las normas tributarias se interpreten en el sentido que resulte más conforme o coherente con dicho ordenamiento. Por el tanto, a semejanza de lo que sucede con la norma y la doctrina constitucional, el ordenamiento comunitario introduce un nuevo criterio de interpretación conforme con el citado ordenamiento comunitario.

No obstante, la trascendencia del Derecho Comunitario se ha hecho más evidente a partir del momento en el que los tribunales españoles y, en particular, el Tribunal Supremo han aceptado, con una enorme amplitud, las consecuencias del efecto directo y la primacía de este ordenamiento. Ciertamente, estas características o consecuencias del derecho comunitario proceden de jurisprudencia ya muy antigua del TJCE, pero los tribunales españoles, e incluso el Tribunal Constitucional, se habían mostrado renuentes o prudentes, según se prefiera, a la hora de extraer las consecuencias concretas de esos principios en nuestro derecho. Sin embargo, durante estos últimos años, el Tribunal Supremo ha reconocido no sólo tales principios y sus efectos en la aplicación de nuestro derecho sino la posibilidad de que, en consecuencia, el Derecho Comunitario desplace la aplicación de una norma interna aunque esta tenga rango de ley, sin necesidad de una cuestión prejudicial específica. Tal desplazamiento cabe si resulta claramente de las disposiciones del ordenamiento comunitario o de la doctrina del TJCE, en la interpretación de ese ordenamiento, aunque haya sido a raíz de cuestiones prejudiciales ajenas a la aplicación del ordenamiento español.

En esta línea, han constituido hitos importantes diferentes sentencias del Tribunal Supremo sobre el tratamiento de las operaciones intracomunitarias y de las importaciones en el IVA. Así cabe citar las sentencias de 25 de marzo de 2009, de 10 de mayo de 2010 y de 27 de septiembre de 2010. De acuerdo con la jurisprudencia que resulta de estas sentencias, cuando nuestra legislación interna debe ser transposición de las directivas comunitarias, si éstas últimas son claras en sus determinaciones, que no ofrecen la menor duda interpretativa, por el juego conjunto de los principios de efecto directo y primacía del Derecho Comunitario, las previsiones de la ley interna deben ceder ante los designios del legislador de la Unión

Europea. Los contribuyentes pueden invocar ante sus jueces nacionales, para que los tutelen, tales disposiciones comunitarias y éstos se encuentran obligados a tomar en consideración y resolver el litigio aplicando las disposiciones de una directiva, no obstante la existencia de reglas nacionales que la contradigan o que impidan su aplicación. A este desenlace conduce, nos dice finalmente el Tribunal Supremo, un acervo jurisprudencial del TJCE, que hoy constituye sustrato común de la cultura jurídica de sus Estados miembros, y que tiene, en lo que ahora interesa, como hitos relevantes las sentencias de 5 de febrero de 1963, *Van Gend and Loos* (26/62), 15 de julio de 1964, *Costa/ENEL* (6/64), 19 de enero de 1982, *Becker* (8/81), 9 de marzo de 1978, *Simmenthal* (196/77) y 22 de junio de 1989, *Fratelli Costanzo* (103/88).

Sin duda, un elemento importante en esta evolución será la doctrina que resulta de la STJCE de 26 de enero de 2010 (asunto C-204/03; caso "Transportes Urbanos") y que el Tribunal Supremo ha recogido a partir de su sentencia de 17 de septiembre de 2010, dictada en el proceso en el que surgió la cuestión prejudicial que resolvió aquella sentencia del TJCE. En un caso de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, por incorrecta incorporación de las disposiciones del Derecho Comunitario en materia de IVA, el Tribunal Supremo proclama el valor de cosa interpretada de la doctrina del TJCE que le obliga a cambiar su propia jurisprudencia cuando ésta resultaba contraria a dicha doctrina, en la medida en la cual trataba desigualmente las consecuencias derivadas, por un lado, de la contravención del Derecho Comunitario por una norma nacional y, por otro, de la declaración de inconstitucionalidad de una ley.

4. INTERPRETACIÓN Y VALOR DE LOS COMENTARIOS AL *MCOCDE*

Si el Derecho Comunitario ha adquirido una relevancia decisiva en la aplicación del ordenamiento tributario, algo parecido, aunque a escala más limitada, ha sucedido con los principios y criterios derivados de los comentarios al *Modelo de Convenio de la OCDE* (*MCOCDE*), en el ámbito concreto del Derecho Tributario Internacional. Y, de nuevo, es decisiva en este punto la jurisprudencia del Tribunal Supremo, sobre todo a partir de la discutida Sentencia de 11 de junio de 2008.

En el caso resuelto en esta sentencia, el Tribunal Supremo se enfrenta a las consecuencias de la celebración de una serie de conciertos en España. Parte de la contraprestación pagada por el promotor español de tales conciertos fue percibida por una entidad residente en los Países Bajos, como derechos de imagen. A partir de esta circunstancia, se inició un largo debate entre dicho promotor y la Administración tributaria que, en lo que aquí nos interesa, planteó la posible calificación de esa parte de la renta como un rendimiento derivado también de la actuación de un artista en España. Un obstáculo para esta calificación era la ausencia en el CDI con Holanda, en concreto en su artículo 18, de un precepto que permitiera expresamente esa calificación en el caso de rentas percibidas por entidades distintas del artista, cuando esas rentas derivaban indirectamente de una actuación artística. Es decir, por su antigüedad fundamentalmente, dicho CDI no incorpora lo que es la norma contenida en el artículo 17.2 del *MCOCDE*.

A pesar de esta ausencia de tal norma en el CDI, que había llevado a la Audiencia Nacional a rechazar su aplicación, el Tribunal Supremo admite la calificación de la renta como derivada de una actuación artística, con el fundamento del valor interpretativo de los comentarios al *MCOCDE* y del propio *MCOCCDE*, que exige además una interpretación dinámica de los convenios bilaterales existentes, atendiendo a la evolución de aquellos comentarios. De acuerdo con el preámbulo del *MCOCDE*, los Estados miembros de la OCDE asumen el compromiso y tienen la voluntad de interpretar sus convenios bilaterales de acuerdo con los comentarios al *MCOCDE*, en sus sucesivas versiones, lo cual conduce al Tribunal Supremo a atribuir un valor interpretativo, tal vez excesivo, a tales comentarios en la propia aplicación de los convenios bilaterales españoles, salvo reserva u observación de cualquiera de los Estados firmantes del concreto convenio bilateral que sea de aplicación.

5. INTERPRETACIÓN, PRINCIPIOS GENERALES Y CREACIÓN JUDICIAL DEL DERECHO

Al principio de estas líneas ya advertíamos de la relevancia creciente del papel de los jueces en la evolución del derecho. Si la jurisprudencia debe completar el ordenamiento con la interpretación de éste, en ocasiones no sólo lo completa sino que lo recrea en parte.

Sin duda, esta labor judicial suele acudir a la técnica de extraer consecuencias normativas directamente aplicables a un caso de principios generales del derecho, presentes o apreciados en el conjunto del ordenamiento jurídico. Así ha sucedido en el caso de la jurisprudencia del Tribunal Supremo respecto de las liquidaciones de la Inspección de los Tributos exigiendo retenciones o pagos a cuenta coincidentes con cantidades ya ingresadas por el sujeto pasivo de la obligación tributaria principal.

A pesar de la claridad del actual artículo 23.2 de la LGT, acerca del carácter autónomo de la obligación de retener o efectuar otros pagos a cuenta, el Tribunal Supremo no ha dudado en considerar que es contraria a derecho la exigencia de esos pagos a cuenta cuando el sujeto pasivo de la obligación principal ha formulado la declaración o autoliquidación correspondiente, integrando esas rentas y deduciendo únicamente las retenciones realmente practicadas y soportadas. Para alcanzar esta conclusión, el Tribunal Supremo acude a un principio general del ordenamiento en su conjunto, como el principio de interdicción del enriquecimiento sin causa. En distintas sentencias (SSTS de 13 de noviembre de 1999, 27 de febrero de 2007 y 5 de marzo de 2008, entre otras), el Alto Tribunal entiende que se produciría en efecto ese enriquecimiento sin causa o injusto si la Administración tributaria exigiera a un retenedor cantidades no retenidas en su día que, como consecuencia del sistema de aplicación o liquidación del tributo correspondiente, la Administración estaría obligada a devolver al sujeto pasivo de esta obligación tributaria principal. De esta manera, a partir de un principio general del derecho, el Tribunal Supremo ha elaborado una jurisprudencia de extraordinario interés, modulando las consecuencias del carácter autónomo de la obligación de retener o efectuar pagos a cuenta, más allá de lo que el ordenamiento tributario aisladamente considerado preveía. Una jurisprudencia positiva, aunque haya levantado lógicas preocupaciones en la Administración tributaria, como consecuencias de las que el TEAC, al recibirla, ha tratado de concretar sus efectos, precisamente interpretando esa jurisprudencia a la luz del propio principio general del que parte de interdicción del enriquecimiento sin causa (RR del TEAC de 3 de abril de 2008 y sobre todo de 1 de junio y de 14 de julio de 2010).

Para terminar este apartado, recordemos que el propio Tribunal Supremo, hace ya algunos años, había utilizado esta técnica para “crear derecho”, en el terreno de las consecuencias de la nulidad de los actos de comprobación de valores, limitando las posibilidades de la Administración a una segunda comprobación ya suficientemente motivada. Curiosamente, también la Inspección de los Tributos acudió a estos principios generales, así como a una interpretación finalista de la norma, en el caso de los beneficios fiscales de las Sociedades de Inversión Mobiliaria de Capital Variable, entendiendo que tales beneficios debían encontrar su respaldo en la finalidad de tales beneficios que no era otra que servir al fin de fomento del ahorro inversión. El TEAC por razones también de coherencia general del ordenamiento rechazó este planteamiento en su resolución de 22 de noviembre de 2007, al considerar que debía prevalecer la distribución de competencias entre la Administración tributaria y el regulador bursátil, a la hora de decidir quién debía valorar la adecuación de esas entidades a sus teóricos fines.

6. INTERPRETACIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO EN EL CONJUNTO DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO

Para terminar estas líneas, vamos a hacer una breve referencia a una reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo que ofrece una perspectiva distinta de un problema bien conocido. En realidad, hemos comenzado estas líneas hablando de la interpretación sistemática del Derecho Tributario y de la aceptación de esta técnica de interpretación en el ordenamiento tributario. Sin embargo, la visión tradicional refiere ese contexto interpretativo al que forma esta propia rama tributaria del ordenamiento. En ocasiones, como también hemos visto, se acude a principios generales del conjunto del ordenamiento, pero no se plantea normalmente la necesidad de interpretar el ordenamiento tributario en coherencia con la interpretación del conjunto del ordenamiento, de forma que resulte una interpretación armónica del ordenamiento como un todo. Este problema es el que plantean las Sentencia del Tribunal Supremo de 29 y 30 de septiembre de 2010, en el terreno siempre complicado de las relaciones entre el derecho tributario y el derecho concursal.

El problema al que se enfrenta la sentencia era bien conocido, pues desde el primer momento fue conflictiva la aplicación armónica de la Ley Concursal en el terreno tributario o, si se prefiere, la interpretación sistemática conjunta de la Ley Concursal y la LGT, ambas prácticamente coetáneas, al promulgarse en 2003 y entrar en vigor en 2004, con pocos meses de diferencia. En realidad, histórí-

camente, había sido siempre fuente de conflictos la cuestión de la presencia de la Hacienda Pública en los procesos concursales. Como consecuencia de ello, la Sala 1.ª del Tribunal Supremo había resuelto ya varios asuntos sobre el particular, pero en esta sentencia se enfrenta ya al problema interpretativo concreto que planteaba la coexistencia de la Ley concursal, por un lado, y el artículo 77.2 de la LGT, por otro.

Este último precepto dispone que los privilegios de los créditos tributarios han de estar a lo dispuesto en la Ley Concursal, en caso de convenio concursal. Por lo tanto, se había interpretado por la Administración tributaria que la referencia al convenio concursal en ese precepto debía entenderse salvando tales privilegios cuando el proceso concursal acabara con la liquidación de la entidad en concurso. Además, esta interpretación obedecía al propósito de la propia Administración tributaria, plasmado en este precepto de la LGT, inmediatamente posterior a la Ley Concursal.

El Tribunal Supremo ve este problema y curiosamente acepta que el artículo 77.2 de la LGT obedeció al propósito del legislador de limitar y modificar los efectos de la Ley concursal en el campo de los derechos de la Hacienda Pública. Y, sin embargo, el Tribunal Supremo deja de aplicar el artículo 77.2 de la LGT, en aras de una interpretación armónica del ordenamiento en su conjunto. Para la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, el artículo 77.2 de la LGT plantea un problema de derogación tácita de una norma legal por su incompatibilidad con otra, siendo esta segunda un precepto, el artículo 77.2 de la LGT, procedente de una enmienda cuya justificación parlamentaria dejó bien claro que el propósito de dicha enmienda no era otro que limitar, en beneficio de la Administración, el recorte de privilegios de los créditos tributarios establecido en la Ley concursal, dejando fuera del ámbito de aplicación de la misma la calificación de esos derechos en todos aquellos casos en que la solución del concurso del deudor no fuera el convenio.

Sin embargo, el Tribunal Supremo, a continuación, advierte que "la norma legal constituye una realidad no meramente filológica ni histórica, sino jurídica, cuya «*vis* directiva» viene determinada por una propia «ratio», que le permite cumplir su función pese al transcurso del tiempo desde su promulgación y, siempre, dentro de un sistema. Por ello, la labor del intérprete no puede limitarse a identificar la voluntad del legislador, cuya actividad quedó consumada con la objetiva creación del precepto, [...] sino que ha de averiguar la que se conoce como *voluntas legis*, esto es, la voluntad objetiva e inmanente en el texto promulgado". En esa labor hermenéutica, el Tribunal Supremo realza lo que llama el canon de la totalidad o del sistema, pues en nuestro derecho rige un principio de coherencia, imperativo no sólo para el legislador, sino también para el intérprete, quien debe buscar, primero, la compatibilidad lógica entre la norma moderna y la antigua. Sólo en defecto de esa posibilidad, debe admitirse la derogación tácita de la primera norma, para salvar la cohesión de todo el sistema.

De acuerdo con estos criterios de interpretación, el apartado segundo del artículo 77 de la LGT, prescindiendo de la justificación de la enmienda que introdujo la norma en sede parlamentaria, puede ser entendido, a juicio del Alto Tribunal, como la innecesaria repetición de lo que establece la Ley Concursal, en relación con la posición del crédito privilegiado en la adopción y en la eficacia del convenio en el concurso. Frente a cualquier argumento *a contrario*, basado en la justificación de la enmienda, el Tribunal Supremo hace prevalecer la coherencia del sistema presidido por la Ley Concursal, como norma dirigida a contener una regulación exhaustiva del concurso, incluidas las excepciones del principio general de igualdad de trato de los acreedores.

La abstracción tributaria de la causa y sus consecuencias en la calificación de los negocios

RAMÓN FALCÓN Y TELLA
(Universidad Complutense de Madrid)

Como es bien sabido, en el ordenamiento español no se admiten los negocios abstractos (a diferencia, por ejemplo, de lo que ocurre en el Derecho alemán), pues el artículo 1261 del Código Civil exige una "causa de la obligación que se establezca" para la validez del contrato, lo que claramente es aplicable también al reconocimiento o promesa unilateral; además, el artículo 1262 CC, en relación con el 1276, establece que el consentimiento ha de versar sobre la causa o contenido del contrato, por lo que las razones de la existencia de la obligación son inseparables de ésta; y, sobre todo, el artículo 1275 declara ineficaces los contratos sin causa.

En este contexto, se habla de *abstracción procesal de la causa* para referirse a lo dispuesto en el artículo 1255 CC, según el cual "aunque la causa no se exprese en el contrato, se presume que existe y que es lícita mientras el deudor no pruebe lo contrario". Este precepto, que en su día fue esgrimido por NÚÑEZ LAGOS, PÉREZ GONZÁLEZ y ALGUER para sostener la posibilidad de un derecho desligado de la causa, de modo similar a lo que ocurre en el BGB, se interpreta hoy por la doctrina civil en el sentido de que la "abstracción" de la causa despliega sus efectos exclusivamente en el plano procesal, en el sentido de que, si se produce un litigio, se invierte en él la carga de la prueba sobre la existencia de la causa, de modo que será el deudor el que tendrá que demostrar, en su caso, la falta de la obligación antecedente o que el contrato era nulo por defecto de alguno de sus elementos, o impugnable, o rescindible.

Quiere con ello decirse que la causa debe existir, y ser lícita, pero no es el acreedor el que ha de probarla (pese a que se trata de un elemento normalmente constitutivo de su derecho), sino que tales extremos se presumen.

Ello es también aplicable en el ámbito tributario, si bien ha de precisarse que lo relevante a efectos fiscales no es tanto el negocio como tal (en cuanto a los efectos queridos por los interesados) sino el hecho de haberse celebrado el negocio, pues la obligación tributaria no nace de la voluntad de los contratantes, sino que se anuda por la ley a la realización del hecho imponible y por tanto existe con independencia de que sea o no querida, o incluso de que sea o no conocida, por las partes. A ello se alude cuando se habla del "carácter puramente fáctico del hecho imponible", con lo que quiere significarse que desde el punto de vista tributario el hecho imponible es siempre un "hecho", y se considera como tal (es decir, al margen de la voluntad de los intervinientes), aunque se trate de un contrato o de un negocio jurídico.

Este carácter fáctico del hecho imponible hace que su delimitación exija también definir la relación en que se encuentra la persona con el negocio o contrato que se quiere gravar (lo que se conoce como elemento subjetivo del hecho imponible). Por ejemplo, la compraventa es un contrato desde el punto de vista civil, por lo que la compra y la venta son dos caras de la misma moneda. Sin embargo, el hecho imponible no puede definirse por la ley exclusivamente por referencia al contrato de compraventa, sino que la ley debe definir también la relación con el contrato en que debe encontrarse una persona para que adquiera la condición de contribuyente. Así, la el elemento subjetivo apunta al comprador en el caso de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, cuyo hecho imponible es la realización de una adquisición onerosa (y no de una transmisión, pese al nombre del tributo); es decir la compra. En cambio, el elemento subjetivo señala al vendedor en el caso de la imposición sobre la renta, cuyo hecho imponible incluye las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de las transmisiones onerosas (aquí lo que interesa es la transmisión, es decir la venta, y se grava a quien transmite).

Este carácter fáctico del hecho imponible conlleva también que el contrato despliegue sus efectos tributarios por el mero hecho de haberse celebrado, aunque adolezca de vicios que puedan afectar a su validez. Así lo establece con total claridad el artículo 13 de la Ley 58/2003, General Tributaria,

relativo a la calificación del hecho imponible, el cual ordena prescindir no sólo de las denominaciones dadas por los interesados a los hechos, actos o negocios realizados, sino también "de los defectos que pudieran afectar a su validez".

La norma es lógica, pues no tendría sentido, por ejemplo, que el adquirente pudiera alegar un defecto del consentimiento para evitar el pago de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, manteniendo sin embargo las consecuencias prácticas del contrato. Si el contrato es nulo o anulable, o puede rescindirse, debe obtenerse primero la anulación o rescisión, y sólo después podrá solicitarse la devolución del impuesto, si no se han producido efectos lucrativos (en cuyo caso sólo se devolvería la diferencia con el gravamen correspondiente a tales efectos).

Igualmente, si se construye sin licencia, o incluso en parajes protegidos, no tendría sentido que la ilegalidad de la construcción permitiese al promotor vender los pisos sin IVA. Quiere con ello decirse que si la venta se celebra normalmente, y produce los efectos propios de ella, el tributo ha de exigirse normalmente, sin perjuicio de la devolución o regularización que en su caso pueda proceder si en el futuro la construcción se declara ilegal y se ordena su demolición.

Naturalmente, esta regla de calificación también juega en favor de los contribuyentes, en el sentido de que, por ejemplo, no puede negarse la deducción de un gasto en el Impuesto sobre Sociedades, o la deducción del IVA soportado, por el mero hecho de que el correspondiente contrato adolezca de vicios, ni siquiera en el caso de que dichos vicios conlleven la nulidad. Cuestión distinta es que, si la persona legitimada para ello insta y obtiene la anulación o rescisión, tales circunstancias produzcan también efectos tributarios, según lo previsto en la ley propia del impuesto de que se trate. Pero los vicios o defectos del contrato, aunque afecten a la validez, no pueden tenerse en cuenta por la inspección (en tanto no hayan sido declarados por el órgano jurisdiccional o administrativo competente), ni por tanto tampoco por los Tribunales Económico-Administrativos cuando revisan las liquidaciones tributarias, ni por las salas de lo contencioso-administrativo cuando revisan los acuerdos de los anteriores.

Obsérvese que no se trata sólo de que los actos de la Inspección no pueden tener consecuencias en el orden civil, mercantil, laboral o administrativo. Ello es así, pero lo que quiere decirse es que la Inspección no puede tampoco tener en cuenta los vicios o defectos del negocio, aunque afecten a su validez, ni siquiera a efectos exclusivamente tributarios, pues ello iría en contra del principio de abstracción que sienta el artículo 13 de la vigente Ley General Tributaria, que no hace sino reproducir lo ya dispuesto en el artículo 25 de la Ley de 1963 (el cual pasó a ser el 28.2 en la reforma operada por la Ley 25/1995).

Nada tiene que ver lo que venimos exponiendo con la simulación, es decir con los supuestos en que la apariencia no coincide con la realidad, bien porque no existe realidad alguna o porque existe una realidad distinta. En estos casos es obvio que el impuesto debe aplicarse atendiendo a la realidad, y por tanto prescindiendo de los actos, negocios y contratos simulados. Pero no debe confundirse la simulación con la existencia de vicios o defectos en un determinado contrato, incluso aunque afecten a la validez del mismo.

En este sentido rige en el ordenamiento tributario no sólo una presunción *iuris tantum* de existencia y licitud de la causa (abstracción tributaria de la causa), sino también una presunción *iuris et de iure* de validez de los negocios celebrados, que sólo puede romperse a instancias de las personas legitimadas para impugnar el acto, negocio o contrato de que se trate, y por el órgano competente para resolver tal impugnación. Es decir, los vicios o defectos del negocio no pueden tenerse en cuenta para liquidar el tributo, si no están declarados en la vía civil, laboral o administrativa que corresponda, incluso aunque su concurrencia sea probada por la Administración tributaria.

Siendo así, resulta llamativo que el artículo 13 de la Ley General Tributaria no aparezca en prácticamente ninguna resolución o sentencia, y que, al contrario, a menudo las liquidaciones tributarias se basen en vicios o defectos de los negocios, incluso meramente formales, para recalificar las operaciones realizadas, alegando que no existe "causa", concepto que en nuestra práctica administrativa se ha convertido en un cajón de sastre que permite recalificar libremente los negocios a voluntad del actuario (que además, dicho sea de paso, a menudo es licenciado en económicas, arquitecto, ingeniero o farmacéutico), con la consiguiente inseguridad que ello genera.

Por ello, creo conveniente llamar la atención sobre este olvidado precepto de la Ley General Tributaria, que encierra un principio general de calificación, perfectamente lógico, e imprescindible desde el

punto de vista de la seguridad jurídica, pues, como ya se ha dicho, no se trata sólo de que las calificaciones realizadas por la Agencia Tributaria no pueden tener efectos fuera del ámbito tributario, sino también y sobre todo de evitar que la Inspección pueda recalificar a efectos tributarios operaciones que se han realizado, y que han desplegado sus efectos aunque adolezcan de algún defecto o vicio que pueda afectar a su validez.

Son muchos los problemas planteados en estos últimos años en que el mencionado principio de calificación habría permitido resolver las controversias.

Así, si una junta de accionistas no se ha convocado en plazo, o no se ha anunciado con la antelación necesaria, no por ello puede aplicarse el impuesto como si los acuerdos de esa junta no existieran o fueran nulos de pleno derecho, pues tal nulidad sólo puede instarse por un accionista o por personas legitimadas, ante la jurisdicción civil, y sólo producirá efectos tributarios cuando se declare por sentencia firme, en los términos que resulten de la ley del impuesto y, en su defecto, de los principios generales.

Igualmente, en el caso de las SICAV no puede la Inspección alegar que se incumplen los requisitos para cotizar en Bolsa, pues si las acciones están admitidas a cotización por la Comisión Nacional del Mercado de Valores han de tratarse a efectos tributarios como acciones cotizadas, incluso aunque fuera cierto que no cumplen los requisitos para cotizar.

En el mismo sentido, los seguros comercializados por compañías de seguros y autorizados por la Dirección General de Seguros (que, por cierto, está integrada en el Ministerio de Hacienda), no pueden tratarse como otra cosa distinta, aunque como es sabido no siempre se ha visto así por las salas de lo contencioso-administrativo.

Lo anterior también vale para las remuneraciones de los administradores, aunque no aparezcan fijadas en los estatutos sociales con el detalle y la concreción exigibles [en contra de lo que afirman dos SSTS 13 noviembre 2008, dictadas en los recursos de casación 2578/2004 (RJ 2009\59) y 3991/2004 (RJ 2009\453)]. Tales remuneraciones podrán ser atacadas en vía civil, o ante la jurisdicción social según los casos, pero mientras no se anulen ha de aceptarse la realidad de las mismas y su carácter de gasto deducible.

Carece totalmente de sentido que la sociedad las haya pagado, por considerarse obligada a ello, con la consiguiente minoración del beneficio repartible, que dicho pago no se haya anulado ni en la vía civil ni en la social, pues ningún accionista los ha impugnado, y que sin embargo tales pagos no puedan deducirse fiscalmente porque la inspección y la jurisdicción contencioso-administrativa han entendido que no eran admisibles desde el punto de vista jurídico-privado.

Las normas antiabuso generales y especiales

MARÍA TERESA SOLER ROCH
(Universidad de Alicante)

Quiero, ante todo, agradecer al Instituto de Estudios Fiscales la invitación a participar en esta mesa redonda sobre el tema del fraude a la Ley Tributaria en el marco de la *Jornada Metodológica* de este año 2010, en lo que ya sin duda constituye un "clásico" en el marco de las actividades realizadas por el Instituto en el área de Derecho Financiero y Tributario, en este caso con una especial (aunque no exclusiva) proyección en el ámbito académico.

Es sabido que los ordenamientos tributarios, frente al fenómeno de la elusión fiscal (también denominado abuso de derecho o fraude a la ley tributaria), reaccionan estableciendo y aplicando dos tipos de normas antiabuso: las cláusulas generales (*general antiavoidance rules, GAAR*), que prevén conductas de abuso o fraude no referidas de modo específico a la aplicación de un determinado tributo y las cláusulas especiales (*special antiavoidance rules, SAAR*) referidas a determinadas conductas que afectan a la aplicación de un tributo en concreto. Las primeras pueden manifestarse como normas establecidas en el Derecho positivo, pero también como criterios o principios decantados a través de la doctrina jurisprudencial. Las segundas son siempre normas de Derecho positivo.

El abuso o fraude a la ley tributaria es un tema nuclear del Derecho Tributario y presenta una serie de perfiles comunes en todos los ordenamientos, por lo que existe una abundante doctrina sobre el tema. El alcance de mi intervención en el marco de esta mesa redonda, simplemente pretende, tras un repaso ilustrativo de los dos tipos de normas, plantear como cuestión para el debate, las relaciones entre las normas antiabuso generales (NAG) y las normas antiabuso especiales (NAE), en el marco del ordenamiento tributario español.

1. LAS NORMAS ANTIABUSO GENERALES (NAG)

En relación con las NAG, una distinción clásica, es la referida a su modo de producción, caracterizado en los sistemas de Derecho continental europeo (*Civil Law*) por la codificación de este tipo de reglas, mientras que en los sistemas anglosajones (*Common Law*), las reglas se han decantado como resultado de la doctrina jurisprudencial. En la actualidad, sin embargo, esta distinción –como ponía de manifiesto ABELARDO DELGADO en su intervención en esta *Jornada*– ha perdido relevancia, porque encontramos ejemplos de normas codificadas en sistemas anglosajones y sistemas continentales en los que, en ausencia de normas, la jurisprudencia ha decantado una doctrina antiabuso.

En los sistemas continentales, el ejemplo de referencia de NAG codificada, sigue siendo la norma contenida en el artículo 42 de la Ordenanza Tributaria alemana (*RAO*), relativa al abuso de formas jurídicas sólo explicable por consecución de una ventaja fiscal. Esta es, asimismo, la opción de la Ley General Tributaria española (LGT) que, aunque con distinta evolución, siempre ha tipificado una norma de este tipo.

Sin embargo, dentro del mismo sistema jurídico, en Italia, una reciente corriente jurisprudencial ha propugnado la denominada *interpretazione antielusiva* de las normas tributarias, que sin necesidad de una NAG codificada, permitiría la corrección de las conductas de abuso, con fundamento en la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) sobre prohibición de abuso del Derecho comunitario y en el artículo 53 de la Constitución italiana que establece el deber de financiar los gastos públicos en función de la capacidad contributiva; esta jurisprudencia ha sido criticada por la doctrina, por entender que atenta contra la seguridad jurídica de los contribuyentes. Con fecha 23 de agosto de 2010, la propia *Corte di Cassazione* ha planteado ante el TJUE (asunto C-417/10) una cuestión prejudicial, acerca de si el principio de abuso del Derecho comunitario se aplica sólo a los impuestos armonizados o también a los impuestos directos en caso de abuso de libertades comunitarias.

En los sistemas anglosajones, la regla general ha sido la creación jurisprudencial de principios y criterios generales antiabuso, siendo la doctrina de los Tribunales ingleses –reseñada en un conocido artículo del profesor PÉREZ ROYO que participa en esta mesa redonda– el ejemplo paradigmático a este respecto; me refiero a criterios como los del *valid economic purpose, business purpose test, step transactions, substance over form, sham transactions*, algunos de los cuales han ejercido, posteriormente, una indudable influencia en el tratamiento de este tema en el Derecho de la Unión Europea.

Sin embargo, también en ordenamientos que se encuadran en el sistema *Common Law,* existen ejemplos de NAG codificadas, como el de la norma recientemente aprobada en Estados Unidos (*IRC 7701*), según la cual: "*A transaction shall be treated as having* economic substance *only if a) the transaction changes in a meaningful way (apart from Federal Income Tax effects) the taxpayer's economic position, and b) the taxpayer has a* substantial purpose *(apart from Federal Income Tax effects) for entering into such transactions*". Esta norma prevé la imposición de sanciones en los casos graves de abuso (salvo que concurra buena fe o justificación razonable).

En el Derecho español, la vigente Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria (LGT) tipifica, como es sabido, no una sino tres NAG, si bien en mi opinión, sólo una de esas normas refleja adecuadamente los perfiles de la conducta en fraude a la ley, entendido este concepto en sentido estricto. Aunque el contenido de estas normas es sobradamente conocido y no es propiamente el objeto de mi intervención, las repasaremos brevemente a continuación, en la medida en que dicho contenido puede ser relevante a efectos de su relación con las NAE.

El artículo 13 de la LGT contiene una NAG que podríamos denominar de *calificación*, mediante la cual, esencialmente, se faculta a la Administración, en el ejercicio de su función calificadora (art. 115.2 de la LGT), para exigir el tributo *con arreglo a la verdadera naturaleza* del acto o negocio, con independencia de la forma o denominación dada por las partes y de su validez. Aunque el precepto no se pronuncia a este respecto (o más bien, precisamente por ello), cabe entender que la conducta corregida en aplicación del mismo puede ser, eventualmente, sancionable si se dan las circunstancias tipificadas en una infracción tributaria.

El artículo 15 de la LGT, bajo la discutible rúbrica de "Conflicto en la aplicación de la norma", describe una conducta consistente en evitar o reducir el tributo, mediante actos que individualmente o en su conjunto sean *notoriamente artificiosos o impropios* para la consecución del resultado obtenido **y** que de su utilización *no resulten efectos jurídicos o económicos relevanes distintos del ahorro fiscal* y de los que se hubieran obtenido con los actos usuales y propios.

Esta es la NAG que, a mi juicio, –y en esto coincido con la opinión manifestada por el profesor PÉREZ ROYO en esta misma mesa redonda– describe, en base a la concurrencia de los dos requisitos expuestos, la conducta en fraude a la ley tributaria. En cuanto a los efectos, en este caso, el precepto se refiere expresamente a la exigencia de la cuota tributaria y los intereses de demora que correspondan y a la no imposición de sanciones. En el terreno procedimental, la declaración exige como paso previo el informe favorable de la Junta Consultiva de acuerdo con el procedimiento previsto en el artículo 159 de la LGT.

Finalmente, el artículo 16 de la LGT establece que en los actos o negocios en los que *exista simulación*, el hecho imponible gravado será el *efectivamente realizado* por las partes. En cuanto a los efectos derivados de la aplicación de esta norma, el precepto se refiere expresamente a la liquidación con los intereses de demora y a la sanción que, en su caso, corresponda.

En relación con el tema objeto de esta intervención, el principal problema que plantean las NAG citadas es la asimetría en su regulación, que se manifiesta, por un lado, en la configuración de las conductas y por otro, en los efectos jurídicos derivados de la aplicación de cada una de estas normas.

Algún autor (RUIZ ALMENDRAL) ha señalado que hay una relativa coincidencia entre la artificiosidad, la inadecuación forma-fin y la simulación. Sin perjuicio de matizar, por mi parte, que a la hora de valorar el tratamiento dado por el legislador tributario, todo depende de lo "relativa" que se considere tal coincidencia e incluso, de que dicha coincidencia se cuestione, lo que me interesa destacar ahora se plantea en un nivel formal, referido a la configuración con la que la conducta de abuso o fraude a la ley aparece reflejada en cada uno de estos preceptos. Pues bien, a este respecto, lo que (al menos) el tenor literal de dichos preceptos refleja es, a mi juicio, lo siguiente:

En cuanto a la norma contenida en el artículo 13, puede decirse que, en puridad, no describe una conducta sino que, simplemente, partiendo de la celebración de un acto o negocio jurídico, faculta a la Administración a recalificarlo prescindiendo de la forma dada por las partes; claro que puede entenderse que, implícitamente, se está describiendo una conducta, que sería la de celebrar un negocio jurídico bajo una forma que no corresponde a su verdadera naturaleza; pero, si esta interpretación es correcta, una conducta de este tipo podría subsumirse en la descrita en el artículo 15; todo dependerá de si la discordancia entre la sustancia y la forma es lo mismo que lo "notoriamente artificioso o impropio" a que se refiere este último precepto.

Sobre este tema, mi opinión, basada en lo que supongo –quizás, ingenuamente por mi parte– una actuación coherente del legislador, es que la Ley ha querido referirse a conductas distintas ya que, en caso contrario, ¿de qué sirven dos NAG para corregir el mismo tipo de conducta, sobre todo teniendo en cuenta que los efectos jurídicos pueden ser distintos en uno y otro caso? Con esta observación, no pretendo tanto criticar la tesis de la identidad de las conductas, como poner de manifiesto que si se acepta esta tesis, la decisión del legislador de mantener estas dos NAG carece de lógica y podríamos concluir que la Ley General Tributaria padece una hipertrofia de normas antiabuso.

Distinta es, a mi juicio, la relación entre las conductas a que se refieren los artículos 15 y 16, ya que como he dicho, en el primero se describe, mediante la concurrencia de dos requisitos, la conducta en fraude a la ley. La norma contenida en el artículo 16 se refiere a la "existencia de simulación", sin que se describa en qué consiste esta conducta, lo que supone una remisión implícita al concepto elaborado en el ámbito del Derecho privado. Si aplicamos a estos dos preceptos el razonamiento anterior y teniendo en cuenta la diferencia de efectos en el terreno sancionador, por la misma razón, debe concluirse que el legislador quiso referirse a conductas distintas.

Ello no obstante, es sabido –y en ello se han centrado precisamente, las intervenciones de los profesores PALAO TABOADA y PÉREZ ROYO en esta mesa redonda– que la distinción entre fraude a la ley y simulación es un tema polémico. Personalmente, creo que tengo clara la distinción conceptual entre ambos supuestos (y en esto coincido con la posición manifestada por PÉREZ ROYO) y considero que debía tenerla clara el legislador, de otro modo, como ya he dicho antes en relación con los artículos 13 y 15, la coexistencia de estos dos preceptos (en este caso, los arts. 15 y 16) carecería de sentido. Pero no es menos cierto, que la referencia genérica a la simulación efectuada en el artículo 16, unida a una línea jurisprudencial mayoritaria y a un sector de la doctrina que aboga por la identidad entre la simulación relativa y el fraude a la ley, ha abocado a una aplicación cada vez más generalizada del artículo 16 a todo tipo de conductas en fraude a la ley tributaria, con un evidente riesgo de inaplicación del artículo 15 (como ya ocurrió en su día con el art. 24.2 de la LGT anterior).

En la línea doctrinal a la que me he referido, el profesor PALAO TABOADA, considera que la similitud del fraude a la ley con la simulación contrasta con su distinto régimen jurídico, lo que genera confusión. Otros autores (FALCÓN Y TELLA) entienden, sin embargo, que el artículo 16 debería aplicarse sólo en casos de simulación absoluta.

Pero como ya he dicho –y se ha puesto de manifiesto en las intervenciones anteriores– ha sido sobre todo, la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la que está propiciando la aplicación expansiva de la norma sobre simulación.

En este sentido, hay alguna sentencia (30 de noviembre de 2007) en la que este Tribunal parecía tener clara la distinción, no sólo entre fraude a la ley y simulación, sino también entre aquél y la inadecuación entre la naturaleza y la forma del negocio, cuando afirmó que ni la *recalificación* ni la *simulación* son suficientes para combatir "actos o negocios reales y válidos llevados a cabo para rebajar una determinada tributación", entendiendo que el *fraude a la ley* es el instrumento adecuado si existen "actuaciones artificiosas creadas sólo para obtener ventajas fiscales, todo ello al amparo de normas dictadas con distinta finalidad".

Sin embargo, puede considerarse doctrina mayoritaria (también en el caso del TEAC), la que considera fraude a la ley y simulación como dos especies de una misma categoría genérica (el *negocio jurídico anómalo*) y mantiene una identificación entre el fraude a la ley y la simulación relativa (sentencia del TS de 7 de junio de 2005 y resoluciones del TEAC de 11 de enero de 2008 y 30 de abril de 2009).

Especial relevancia han tenido en este tema, las sentencias del TS en unificación de doctrina de 27 de mayo y 15 de julio de 2008 en las que, manifestando una vez más que fraude a la ley y simulación

son especies de negocio anómalo, se refiere el Tribunal al negocio jurídico "no creíble", como aquél que no ofrece una explicación razonable de la realidad económica de la operación, ya que ni la autonomía de la voluntad ni el cumplimiento de formalidades legales eximen de dicha explicación, en ausencia de la cual estamos ante una operación irreal y en consecuencia, ante un supuesto de simulación absoluta (aunque a efectos sólo frente a la Hacienda Pública).

El Tribunal Constitucional, también parecía tener clara la distinción entre ambos conceptos cuando afirmó en su sentencia 120/2005 de 10 de mayo, que lo característico de la *simulación* es el "engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes" mientras que en el *fraude a la ley*, que este Tribunal califica de "rodeo o contorneo legal", entiende que "no existe tal ocultamiento puesto que el artificio utilizado salta a la vista".

Sin embargo, creo que la distinción queda desdibujada e imprecisa en la posterior sentencia 128/2008 de 27 de octubre, cuando el TC afirma que "sin su causa propia y sin causa alguna que no sea la elusión de impuestos hay un cierto componente de engaño, *simulación* defraudación penalmente típica" ya que considera el Tribunal que defraudar "puede llegar a comprender *la utilización de figuras jurídicas al margen de su finalidad propia y con causa en la elusión del pago de impuestos*". La conducta así descrita por el Tribunal no es, en mi opinión, distinta de la contemplada en el artículo 15 de la LGT por lo que también estamos, en este caso, ante una línea jurisprudencial que puede respaldar la utilización de la norma sobre simulación para combatir conductas en fraude a la ley.

La segunda manifestación de la asimetría en la regulación de las NAG y sin duda, la más relevante en el terreno de la aplicación de estas normas, es la de los distintos efectos jurídicos que derivan de dicha aplicación, especialmente en el terreno sancionador. En este punto no caben muchas disquisiciones interpretativas, simplemente unas conductas son, eventualmente, sancionables (arts. 13 y 16) y otras no (artículo 15). El problema sigue siendo aplicar la norma adecuada a la conducta realizada por el contribuyente; en este sentido, precisamente, el hecho de que el legislador haya previsto expresamente la no imposición de sanciones en el artículo 15, es otro argumento a favor de entender que la conducta tipificada en este precepto debe considerarse, en pura lógica, distinta de la que dé lugar a la aplicación de las otras dos NAG y sobre todo, de la simulación, ya que en el artículo 16 sí se menciona dicha previsión.

Ni que decir tiene, que esta diferencia fundamental que supone situar el tema en la frontera entre la conducta no sancionable y sancionable, teniendo, además, en cuenta que esta última puede, eventualmente, dar paso a la aplicación del artículo 305 del Código Penal, hace que resulte especialmente preocupante la aplicación expansiva de la norma sobre simulación a la que me he referido anteriormente.

2. LAS NORMAS ANTIABUSO ESPECIALES (NAE)

Pasando ahora al ámbito de las NAE, éstas pueden establecerse, tanto en el ordenamiento interno, como en los Convenios de doble imposición. Además, en el caso del Derecho español, debe tenerse en cuenta la proyección sobre esta materia del Derecho de la Unión Europea, tanto en el terreno normativo (normas antiabuso establecidas en Directivas) como interpretativo (doctrina del TJUE).

2.1. Las NAE en la legislación tributaria española (ejemplos más significativos)

En este ámbito, los criterios que identifican las conductas tipificadas en las NAE suelen ser: la ausencia de razones empresariales o motivos económicos válidos distintos del ahorro fiscal, la calificación inadecuada o abusiva de una operación y la elusión fiscal mediante sociedades, siendo todas ellas normas alojadas en las leyes tributarias particulares. A título de ejemplo, repasaremos a continuación algunas de las más significativas y que reflejan los criterios anteriormente citados.

Como ejemplos de NAE que se refieren a la exigencia de *motivos económicos (o empresariales) válidos*, pueden citarse los siguientes ejemplos:

Primero, la presunción de residencia en España para las sociedades establecidas en paraísos fiscales (artículo 8.1 de la LIS), salvo que se acredite la dirección y efectiva gestión en el territorio o país de nula tributación o paraíso fiscal y que la constitución y operativa de la sociedad responde a *motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas* distintas de la simple gestión de valores u otros activos.

Segundo, el régimen especial de fusiones, escisiones, canje de acciones y transferencia de activos (artículo 96.2 de la LIS) Este régimen no se aplicará cuando la operación *no se efectúe por motivos económicos válidos*, tales como la reestructuración o racionalización de las actividades de las entidades que participen en la operación, *sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal*.

Tercero, la exención de los dividendos distribuidos por fililales residentes en España a sociedades matrices residentes en la otro Estado miembro de la Unión Europea [art. 14.1.*h*) de la LIRNR].

La exención no se aplicará cuando *la mayoría de los derechos de voto de la matriz se posean directa o indirectamente, por no residentes en la UE*, salvo que aquélla: realice efectivamente una *actividad empresarial* relacionada con la filial, o dirija y gestione la filial mediante la adecuada organización de medios personales y materiales, o pruebe que se ha constituido por *motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente* del régimen previsto en esta norma.

Como ejemplos de NAE que prevén la *recalificación* de la renta resultante de determinadas operaciones, pueden citarse los siguientes ejemplos:

Primero, la norma sobre subcapitalización (art. 20 de la LIS). El supuesto previsto es el endeudamiento de una sociedad residente en España con una sociedad vinculada no residente, con un *ratio* superior a tres en relación con el capital fiscal de la sociedad prestataria; el efecto previsto en la norma es la recalificación de los intereses como dividendos en la parte proporcional a dicho exceso.

Como es sabido, esta norma interna española no se aplica en el ámbito de la Unión Europea desde 2004. Esta fue una decisión adoptada tras la sentencia del TJCE de 12 de diciembre de 2002 (asunto C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*). Aunque posteriormente, el Tribunal europeo matizó su doctrina, en la sentencia de 16 de marzo de 2007 (asunto C-524/04, *Thin Cap Group*), la norma española mantiene dicha inaplicación.

Segundo, el ajuste secundario en el régimen de entidades vinculadas (art.16.8 de la LIS). En caso de que el valor de la operación dada por las partes, sea distinto del valor normal de mercado, esta norma prevé que la diferencia de valor tendrá "el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia". En concreto, se recalificará como participación en beneficios (en las operaciones de sociedad a socio) o como aportación a fondos propios (en las operaciones de socio a sociedad).

Como ejemplos de NAE que pretenden contrarrestar la elusión fiscal mediante sociedades, pueden citarse los siguientes:

Primero, la norma sobre transparencia fiscal internacional (arts. 91 de la LIRPF y 107 de la LIS). El supuesto previsto en la norma es el de sociedades de tenencia en territorios de baja tributación con participación mayoritaria de residentes en España a los cuales, en aplicación de la norma, se les imputará la renta obtenida por la sociedad.

Esta norma tampoco se aplica en el ámbito de la Unión Europea desde 2004, a pesar de que la doctrina del TJCE corresponde a la sentencia de 19 de septiembre de 2006 (asunto C-196/04, *Cadbury-Schweppes*) y declaró la norma incompatible con el Derecho comunitario sólo en caso de "montajes puramente artificiales". Sin embargo, tras la reforma del artículo 107.15.º de la LIS llevada a cabo por la Ley 4/2008, la inaplicación de la norma sobre transparencia fiscal internacional a las sociedades residentes en otros Estados de la Unión Europea sólo se produce cuando se acredite que "su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades empresariales".

Segundo, la norma aplicable en caso de sociedades de tenencia de inmuebles, en concreto sociedades no residentes cuyo activo consista mayoritariamente en bienes inmuebles situados en territorio español [art. 13.1.*i*) de la LIRNR]; en tal caso, las ganancias de capital derivadas de la transmisión de las acciones representativas del capital en dichas sociedades, se consideran obtenidas en España.

Tercero, sobre un supuesto análogo al anterior, el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, establece la sujeción al ITPAJD de las transmisiones de valores de sociedades con más del 50 por 100 de su activo en inmuebles situados en España cuando la operación permite el control de la sociedad.

Como es sabido, esta norma ha sido polémica, precisamente por su aplicación indiferenciada a todo tipo de sociedades inmobiliarias, con independencia de la concurrencia o no de motivos empresaria-

les válidos. A este respecto, desde la perspectiva del Derecho de la Unión Europea, la polémica ha sido zanjada por el auto del TJUE, de 6 de octubre de 2010 (asunto C-487/09), según el cual: "La Directiva 69/335 no se opone a dicha norma *incluso en los supuestos en que no hubo intención de eludir el impuesto, las sociedades son operativas y los inmuebles no pueden disociarse de la actividad económica de dichas sociedades*."

2.2. Las NAE en los Convenios de doble imposición (CDI)

En el ámbito de los CDI, deben tenerse en cuenta, por una parte, las NAE propiamente dichas, establecidas como tal en los distintos artículos del Convenio o en los correspondientes Protocolos y por otra parte, la compatibilidad de las normas antiabuso internas con la aplicación del Convenio.

En relación con las NAE contenidas en los CDI, hay un primer grupo, de las que podríamos denominar tradicionales, incluidas en el *MC OCDE* y entre las que podemos citar como ejemplos más significativos, las siguientes:

Primera, la cláusula del *beneficiario efectivo*. Se trata de una cláusula incluida en el *MC OCDE* en sus sucesivas versiones en los artículos 10, 11 y 12. Aunque su naturaleza de norma antiabuso es discutible, ya que siempre fue y sigue siendo, un criterio para la aplicación de la norma de atribución, aquella función ha sido reconocida expresamente, por ejemplo, en el Comentario 4 al artículo 12.1, según el cual, la expresión debe entenderse en relación con el objeto y propósito del Convenio, incluyendo el evitar la doble imposición y *la prevención de la evasión y el fraude y la elusión fiscal*.

Segunda, la cláusula de las sociedades de tenencia de inmuebles [similar a la que hemos expuesto en el punto anterior contenida en el art. 13.1.*i*) de la LIRNR]. Es una norma prevista en el artículo 13.4 del *MC OCDE* (desde 2003) y también la recogen los *MC ONU* (art. 13.4) y MC Estados Unidos (art. 13.2), según la cual en las sociedades con mayoría de su activo en bienes inmuebles situados en el territorio del otro Estado contratante, las ganancias de capital derivadas de la enajenación de sus acciones pueden gravarse en el Estado donde estén situados los inmuebles. (En la actualización al *MC OCDE* en julio de 2010, figura la reserva de España a aplicar esta cláusula también en el caso de acciones y derechos que habiliten para disfrutar de inmuebles en España.)

Tercera, los pagos a terceros de las rentas derivadas de las actuaciones de artistas y deportistas. Esta es otra de las NAE tradicionales, incluida en el artículo 17.2 del *MC OCDE*, según la cual, aun cuando las rentas derivadas de actividades ejercidas por un artista o deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan a otra persona, pueden someterse a imposición en el Estado en el que se realicen las actividades.

Un segundo grupo de NAE contenidas en los CDI está representado por aquéllas que, aún no apareciendo formalmente en el *MC OCDE* (aunque algunas sí en otros Modelos) o mencionadas en los Comentarios, aparecen reflejadas en los Convenios (en este caso, los firmados por España), bien en el texto articulado o incorporadas en Protocolos anexos. Como ejemplos más significativos a este respecto, podemos citar las siguientes cláusulas:

Primera, la cláusula de la "participación sustancial" (reflejada en el art. 13.5 del *MC ONU*), que España ha incorporado en sus CDI con Argentina, Australia, Bélgica, China, Corea, Estados Unidos, Francia, Irlanda, Islandia, Israel, México, Noruega, Países Bajos y Portugal) y según la cual, las ganancias de capital obtenidas por el residente en un Estado contratante derivadas de la transmisión de acciones o participaciones representativas del capital de una sociedad residente en el otro Estado contratante en la que aquél detentara una participación mayoritaria (los CDI pueden utilizar esta expresión o establecer un porcentaje), pueden ser gravadas en el Estado en el que resida la sociedad. (En relación con el *MC OCDE*, España ha mantenido su reserva a incluir esta cláusula, hasta la actualización del *MC* en julio de 2010, en el que ha suprimido dicha reserva).

Segunda, las NAE basadas en la técnica del *look through approach* (similar a la transparencia o levantamiento del velo). Bajo la rúbrica *Improper use of the* Convention, el amplio Comentario al artículo 1 del *MC OCDE* dedicado a la necesidad de combatir conductas en abuso de Convenio (*Treaty shopping*), establece, en su parágrafo 14 que: "Una sociedad residente en un Estado contratante no podrá aplicar los beneficios del Convenio respecto de cualquier renta, ganancia o beneficio, si está *participa-*

da o controlada directamente o a través de una o varias sociedades, cualquiera que sea su residencia, *por personas que no son residentes de un Estado contratante*."

España ha incluido una cláusula de este tipo en los Protocolos de sus CDI con Bélgica, Bolivia, Cuba, Eslovenia, Estonia, Irlanda, Islandia, Israel, Letonia, Lituania y Rusia, cuyo texto es generalmente el siguiente: "Los beneficios del Convenio sólo se aplican a las rentas obtenidas por una sociedad del otro Estado en cuyo capital (más del 50 por 100) participen directa o indirectamente socios no residentes en dicho Estado."

No obstante, debe advertirse en relación con esta NAE, que se suele incluir como límite a la aplicación de la misma (también en los citados CDI), la existencia de un *motivo económico válido* o de una *actividad empresarial efectiva*, lo cual es lógico, ya que el objetivo de este tipo de norma es el evitar, tal como describe el citado Comentario al *MC OCDE*, la aplicación abusiva del Convenio a través de sociedades interpuestas (*Base or Conduit Companies*).

La exigencia de un *motivo económico válido* es, por otra parte, una aplicación concreta del límite general basado en el principio de *buena fe*, recogido en dicho Comentario, en cuyo parágrafo 19 se advierte que: "Las cláusulas no serán aplicables cuando el propósito de la sociedad o el negocio del que deriva la renta, *esté motivado por razones empresariales sólidas y no tenga como objetivo primordial a obtención de los beneficios del Convenio*." Así como en la *actividad empresarial*, otro límite recogido en el mismo parágrafo del Comentario y según el cual: "Las cláusulas no serán aplicables si la sociedad desarrolla una *actividad empresarial efectiva* en el Estado contratante en que reside y la deducción de impuestos está relacionada con dichas operaciones."

Debe tenerse en cuenta que las *cláusulas de limitación de beneficios* (*LOB clauses*) previstas en el artículo 22 del vigente *MC* de Estados Unidos (y en el art. 17 del CDI de Estados Unidos con España), aunque con un ámbito de supuestos más amplio, responden generalmente a la técnica descrita anteriormente.

La segunda de las cuestiones que se plantea en el terreno de la fiscalidad internacional, es la posibilidad de que, estando en vigor un CDI, puedan aplicarse las normas antiabuso internas (generales o especiales) de los Estados firmantes del Convenio, a situaciones (supuestamente abusivas) relacionadas con hechos que dan lugar a la obtención de rentas previstas en dicho Convenio. Obviamente, el problema se planteará cuando dicha situación no esté cubierta por una NAE prevista en el propio CDI, ya que en tal caso, ésta será la norma aplicable por la primacía de la ley especial y de mayor rango que es el Convenio.

Este ha sido y sigue siendo un tema polémico en el ámbito doctrinal, aunque la opinión mayoritaria es favorable a su aplicación, obviamente con las debidas cautelas relacionadas con los principios de buena fe y proporcionalidad y siempre que la aplicación de la norma antiabuso interna no suponga una alteración sustancial del objetivo del Convenio. (En esta línea, con matices, se pronunciaron las ponencias generales que sobre el tema, se expusieron en los Congresos de IFA en 2002 y 2010, celebrados en Oslo y Roma, respectivamente.) También se ha advertido que la mejor solución a este problema es que los Estados firmantes del CDI incluyan en el mismo una cláusula de compatibilidad con las normas antiabuso internas.

La posición de la OCDE sobre este tema y también con las debidas cautelas, es favorable a la compatibilidad, tal como se advierte en los parágrafos 9 y 22 del Comentario al artículo 1 del *MC*. La referencia es a normas antiabuso, sin especificar ni distinguir entre generales y especiales, aunque en los Comentarios a otros artículos del *MC* hay referencias a determinadas NAE y en concreto, a las siguientes:

En relación con la *subcapitalización* (*thin cap rule)*, el parágrafo 25 del Comentario al artículo 10 establece que: "Los artículos 10 y 11 no impiden el tratamiento de este tipo de intereses como dividendos *de acuerdo con las normas sobre subcapitalización aplicables en el país del prestatario*."

En cuanto a la *transparencia fiscal internacional* (*CFC rules*), los Comentarios se pronuncian en dos ocasiones: la primera, en el parágrafo 23 del Comentario al artículo 1, en el que se afirma que "la legislación *CFC* no es contraria a las normas del Convenio" (en la actualización del *MC* de julio de 2010, figura la reserva de Bélgica a la aplicación de este parágrafo); la segunda, en el parágrafo 14 del Comentario al artículo 7, en el que se fundamenta la compatibilidad de la citada NAE con dicho

precepto, basándose en que: "No puede considerarse que un impuesto exigido por un Estado a sus residentes (tomando como referencia los beneficios obtenidos por una sociedad residente en el otro Estado contratante) sea un impuesto exigido sobre los beneficios de una empresa situada en el otro Estado contratante."

En la actualización del *MC OCDE* de julio de 2010, se ha incorporado, en el Comentario al artículo 15, la referencia a la posibilidad de que los Estados puedan contrarrestar prácticas antiabuso en el caso de relaciones contractuales que, bajo la forma de prestaciones de servicios puedan, sustancialmente, calificarse de relaciones de trabajo por cuenta ajena. En tal sentido, el parágrafo 8 del citado Comentario establece que: "una relación contractual formal no puede ser tenida en cuenta en *casos abusivos* (en base a criterios objetivos)", citando expresamente el caso "en que los servicios prestados a una empresa local por una persona *formalmente* empleada por un no residente, se prestan en una relación de empleo (contrato de servicios) con dicha empresa local". De modo más concreto, el citado Comentario hace referencia al mecanismo del *hiring out of labour*, indicando que: "Los Estados pueden pactar que el artículo 15.2 no se aplica si: *a*) Si se prestan servicios a una persona distinta del empleador pero dicha persona directa o indirectamente, supervisa o controla el modo en que se prestan dichos servicios, y *b*) si dichos servicios forman parte de la actividad empresarial desarrollada por dicha persona."

Las dos referencias citadas plantean una cierta ambigüedad, ya que, aunque en el segundo caso hay una referencia inequívoca a la posibilidad de incluir una NAE en el texto del Convenio (lo cual podría hacerse en el propio art. 15 o en un Protocolo anexo), la primera se refiere simplemente a que los Estados contrarresten el abuso (¿directamente aún en ausencia de una previsión expresa en el CDI?) aplicando el criterio *substance over form*. Por mi parte, entiendo que, en ausencia de previsión al respecto en el CDI, la aplicación del citado criterio precisaría, en todo caso, de una norma antiabuso interna que permitiera la recalificación (en el Derecho español, la NAG idónea sería, en principio, el art. 13 de la LGT).

La actualización del *MC OCDE* de julio de 2010, ha introducido también una referencia a la posibilidad de contrarrestar la práctica consistente en atribuir determinadas rentas (dividendos, intereses, cánones, otras rentas y patrimonio) a un establecimiento permanente situado en el territorio de un Estado que prevé una tributación más favorable de dichas rentas. A este respecto, los Comentarios al artículo 10 (parágrafo 32.1), el artículo 11 (parágrafo 25.1), el artículo 12 (parágrafo 21.1), el artículo 21 (parágrafo 5.1) y el artículo 22 (parágrafo 3.1) recogen dicha posibilidad en los siguientes términos: "Un derecho de propiedad por el que se pagan (dividendos/intereses/cánones/otras rentas/capital) estarán efectivamente conectados a un establecimiento permanente si su *propiedad económica* corresponde a dicho establecimiento permanente." Los Comentarios concretan que la *propiedad económica* (*economic ownership*) "equivale a la titularidad a efectos del impuesto sobre la renta por una empresa independiente", precisando que el mero hecho de registrar la titularidad en el balance del establecimiento permanente es insuficiente a efectos de acreditar dicha titularidad.

Creo que este concepto de *propiedad económica*, a pesar de la precisión citada, deberá ser objeto de una interpretación más depurada. Por otra parte, aunque sin duda se inspira en un criterio antiformalista, entiendo que en este caso, debe incorporarse al texto del CDI (jugaría un papel análogo a la tradicional cláusula del "beneficiario efectivo"), sin que baste en mi opinión, aplicarlo sin más en función de su encaje (mas o menos discutible) en NAG internas.

A la vista de los ejemplos citados, parece evidente que la OCDE aboga y potencia cada vez más, los mecanismos de lucha contra la elusión fiscal internacional, apostando asimismo por la compatibilidad del CDI con la aplicación de las normas antiabuso internas de los Estados contratantes. Ahora bien, eso no significa que el debate a este respecto esté definitivamente zanjado y sobre todo, en relación con las cláusulas antiabuso a las que se refieren los Comentarios al *MC OCDE* ya que –como ha puesto de manifiesto el profesor ZORNOZA en su participación en esta mesa redonda– debe tenerse en cuenta, ante todo, el valor jurídico de los propios Comentarios que es, como mucho, simplemente interpretativo y de acuerdo con un sector de la doctrina en aplicación de las normas sobre interpretación de los Tratados contenidas en la *Convención de Viena*, ni siquiera válidos como interpretación auténtica de un CDI.

Ello significa que, además de en el terreno doctrinal, el debate sigue abierto en todos los frentes: por un lado, debe tenerse en cuenta la posición que sobre esta cuestión tenga cada uno de los Estados

firmantes del CDI (y en particular, la Administración tributaria con competencias en la aplicación de los impuestos implicados); por otro lado y con independencia de dicha posición, parece evidente que los contribuyentes a los que sea aplicable el Convenio (particularmente, los no residentes en relación con las normas antiabuso del Estado de la fuente) podrán, eventualmente, cuestionar la aplicación de dichas normas, en última instancia, en sede de revisión jurisdiccional. De ahí que, como ocurre siempre –y aunque sea una obviedad, conviene recordarla como ha hecho el profesor ALEJANDRO NIETO en la conferencia inaugural de esta *Jornada*– la solución del conflicto en el caso concreto, dependerá de la posición de los Tribunales. Como ejemplo en relación con la jurisprudencia comparada, podemos citar el de la aplicación de la transparencia fiscal internacional, que en Francia, el *Conseil d'Etat* consideró incompatible con el CDI, mientras que los Tribunales finlandeses estimaron lo contrario.

En el caso del Derecho español, la posición de la Administración tributaria es, en principio, favorable a la compatibilidad y lo mismo puede considerarse, en general, de la jurisprudencia. Por no citar, una vez más, el muy conocido y comentado caso de los "bonos austriacos", pondré como ejemplo el supuesto que dio lugar a la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 2009 (caso *Cruz Campo*) en el que, además, se da la curiosa circunstancia de que se invoca y aplica una NAG para evitar la elusión de una NAE prevista en el CDI.

Los hechos del caso fueron, en síntesis los siguientes: La sociedad recurrente (*The Stroh Brewery Company*) residente en Estados Unidos y titular de acciones de la sociedad residente en España *La Cruz del Campo S.A.*, en un porcentaje representativo del 28'45 por 100 del capital de esta sociedad, aceptó en firme (el 2 de enero de 1991) la oferta formulada por la sociedad *Guinness* para la compra de dichas acciones. Con posterioridad a la aceptación de la oferta (el 22 de enero de 1991), la sociedad recurrente transmitió parte de las acciones citadas a su filial *Victors Company* (también residente en Estados Unidos) en una operación de canje de acciones; esta filial vendió (el 5 de febrero de 1991) dichos títulos a *Guinness* por el mismo importe por el que se adquirieron. Asimismo, la sociedad recurrente transmitió el resto de sus acciones en la sociedad española a otra filial de su grupo *Hoya Venture* (también residente en Estados Unidos) en concepto de aportación (el 6 de mayo de 1991); esta filial vendió dichos títulos a *Guinness* por el mismo precio por el que las adquirió.

El artículo 13. 4 del CDI vigente entre España y Estados Unidos contenía la cláusula de la participación sustancial, en virtud de la cual, las ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones, cuando el porcentaje de participación de la sociedad transmitente en el capital de la sociedad cuyas acciones se transmiten sea superior al 25 por 100, pueden tributar en el Estado en el que reside la sociedad cuyas acciones son objeto de transmisión.

El Tribunal Supremo, en la sentencia citada, entendió que en este caso, "la mecánica de la operación realizada por la recurrente no deja lugar a dudas sobre la verdadera finalidad perseguida con su ejecución, *eludir* la tributación derivada de la transmisión de acciones de la recurrente a la empresa *Guinness*, de tal forma que si la operación de venta de acciones de *Cruz Campo* se hubiera llevado a cabo directamente por la recurrente a *Guinness*, el incremento de patrimonio correspondiente estaría sujeto a tributación en España con arreglo a lo previsto en el artículo 13.4 del Convenio entre España y Estados Unidos, instrumentalizándose la operación de venta de las acciones a *Guinness* a través de su inicial aportación a las filiales, aportación que no tuvo como finalidad la propia de este tipo de operaciones, sino que constata la existencia de una motivación diferente a la causa típica o inmediata de las distintas operaciones tomadas en consideración individualmente, la eliminación de la tributación en España".

Pese a este último razonamiento, el Tribunal Supremo considera frente a la tesis del negocio indirecto mantenida por el Tribunal de instancia, que "hubiera sido preferible hablar de *simulación relativa* que es una suerte de ocultación que se produce generando la apariencia de un negocio ficticio, realmente no querido, que sirve de pantalla para encubrir el efectivamente realizado en violación de la ley". Por mi parte, no comparto esta conclusión, ya que considero que la operación encajaba plenamente en el tipo básico de conducta en fraude a la ley, pero tampoco debe sorprender esta posición del Tribunal que, en definitiva, es coherente con la aplicación expansiva de la simulación, característica de la jurisprudencia española, como ya he expuesto en el punto dedicado a las NAG.

Volviendo al tema de fondo objeto del debate, creo que la mejor solución, si los Estados firmantes del CDI son favorables a la posibilidad de aplicar sus normas antiabuso internas, es que incluyan en di-

cho Convenio una cláusula expresa de compatibilidad. Es ésta una práctica que se está extendiendo en Convenios recientes y en el caso de España, pueden verse a este respecto los Protocolos incluidos en los CDI con Suiza (2007), Jamaica, Moldavia, Trinidad y Tobago (2009) y Serbia (2010). En términos similares, la cláusula establece lo siguiente:

"1. Los Estados contratantes declaran que sus normas y procedimientos de Derecho interno respecto de los abusos de la norma (comprendidos los Convenios fiscales) son aplicables para combatir dichos abusos.

2. Se entenderá que los beneficios del presente Convenio no se otorgarán a una persona que no sea la beneficiaria efectiva de las rentas procedentes del otro Estado contratante o de los elementos de patrimonio allí situados.

3. El presente Convenio no impedirá a los Estados contratantes la aplicación de sus normas internas relativas a la transparencia fiscal internacional *CFC rules*."

En realidad, el contenido de esta norma contiene dos tipos de cláusulas distintas: por un lado, una declaración de compatibilidad, respecto de las normas antiabuso de los Estados contratantes en general (apartado 1) y respecto de la NAE relativa a la transparencia fiscal internacional (apartado 3); por otro lado, una NAE que generaliza la cláusula del beneficiario efectivo como exigencia para invocar la aplicación del Convenio.

Además y como cláusulas singulares, el Protocolo del CDI con Serbia, prevé expresamente la aplicación de la NAG española relativa al fraude a la ley, cuando dispone que: "En el caso de España, el abuso de la norma incluye las situaciones previstas en el artículo 15 de la Ley General Tributaria o cualquier otra disposición de naturaleza similar recogida en cualquier norma tributaria en vigor o que se establezca en el futuro." Y el Protocolo del CDI con Trinidad y Tobago establece que: "Lo dispuesto en el presente Convenio no se interpretará en el sentido de restringir la aplicación de disposiciones o de doctrina contenida en la legislación de un Estado contratante cuyo objeto sea el de evitar el fraude, el abuso o el uso incorrecto de la norma."

La inclusión de estas cláusulas de compatibilidad en los CDI puede ser otro argumento que permite mantener vivo el debate anteriormente expuesto y sobre todo, la cuestión de fondo en relación con aquellos Convenios (la mayoría en el caso de España) que no contienen dicha cláusula. Sobre este punto y aunque, como hemos visto, esta ausencia no parece haber sido un obstáculo para la jurisprudencia española, creo que las cláusulas de compatibilidad son, desde luego, la opción preferible, pero ello no permite deducir *a sensu contrario*, que si no hay una previsión expresa en este sentido, no puedan aplicarse las normas antiabuso de los Estados firmantes del Convenio. En este tema, comparto en principio, la posición adoptada por la OCDE sobre esta cuestión, pero exactamente en estos términos, es decir, como posición en relación con un tema opinable, sin otorgar por ello a los Comentarios un valor normativo del que, evidentemente, carecen y sin considerar que, en el terreno interpretativo, dichos Comentarios tengan primacía o valor absoluto.

2.3. La incidencia del Derecho de la Unión Europea en relación con las NAE

Precisamente el Derecho de la Unión Europea es otro de los ámbitos en los que pueden manifestarse NAE (en las Directivas) o principios que configuran una doctrina antiabuso en este ámbito (doctrina del TJUE).

Las Directivas pueden contener, a este respecto, dos tipos de normas: por un lado, una cláusula de compatibilidad de las normas antiabuso de los Estados miembros con lo dispuesto en la Directiva y por otro lado, una NAE. Como ejemplo de las primeras, podemos citar la norma prevista en el artículo 1.2 de la Directiva 90/435 (matrices/filiales), según la cual "la Directiva no es obstáculo para la aplicación de las disposiciones nacionales o convencionales necesarias para evitar fraudes o abusos" (en el mismo sentido el art. 5.1 de la Directiva 49/2003 sobre intereses y cánones entre empresas asociadas). Como ejemplo de las segundas, el artículo 11.1.*a*) de la Directiva 90/434 (fusiones, escisiones, canje de acciones y transferencia de activos), que contiene la exigencia de *motivo económico válido* en las operaciones de reestructuración empresarial, para poder aplicar el régimen de la Directiva y cuya transposición en la ley interna española se contiene en el artículo 96.2 de la LIS, anteriormente citado.

La doctrina antiabuso del TJUE se ha proyectado, esencialmente, en dos ámbitos distintos: en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido por un lado y, por otro, en el ámbito de los impuestos directos en el que, a su vez, esta jurisprudencia se ha manifestado tanto en relación con la compatibilidad de las normas antiabuso de los Estados miembros con las libertades fundamentales contenidas en el Tratado, como en relación con la interpretación de las NAE contenidas en las Directivas. Repasemos a continuación una síntesis de esta doctrina jurisprudencial reflejada, hasta ahora, en un número significativo de sentencias:

En primer lugar, en relación con el IVA (por ejemplo: en las sentencias de 21 de febrero de 2006, asunto C-255/02, *Halifax*, y 21 de febrero de 2008, asunto C-425/06, *Part Services*) el Tribunal ha identificado lo que denomina *práctica abusiva* en la que concurren tres elementos: el *elemento objetivo*, según el cual a pesar de que la operación respeta formalmente las condiciones previstas en la normativa comunitaria, no se ha alcanzado el objetivo perseguido por dicha normativa (la neutralidad, la libertad de establecimiento); el *elemento subjetivo*, identificado con la voluntad de obtener un beneficio resultante de la normativa comunitaria, creando artificialmente las condiciones exigidas para su obtención (se admiten como prueba los indicios verificables por terceros y en determinados casos, las relaciones entre las partes o la existencia de sociedades "fantasma" o "pantalla" sin actividad económica efectiva); el *elemento teleológico*, según el cual puede declararse la existencia de una *práctica abusiva* cuando la búsqueda de una ventaja fiscal constituya la finalidad esencial de la operación u operaciones de que se trate.

Sobre la prueba, el Tribunal ha determinado que corresponde al órgano jurisdiccional nacional acreditar la existencia de los elementos citados, de conformidad con las normas de Derecho nacional, siempre que ello no menoscabe la eficacia del Derecho comunitario. También es importante reseñar que el Tribunal europeo se ha pronunciado sobre los posibles efectos sancionadores en sentido negativo, por entender que el efecto derivado de la corrección (la aplicación del impuesto eludido) no constituye una sanción, para lo cual sería necesaria una base legal clara y exenta de ambigüedad, sino la mera consecuencia de la constatación de que las condiciones para la obtención del beneficio resultante de la normativa comunitaria fueron creadas artificialmente.

En segundo lugar, en el ámbito de los impuestos directos y en relación con la compatibilidad de las normas antiabuso previstas en las legislaciones tributarias de los Estados miembros con las libertades garantizadas en el Tratado, el Tribunal europeo ha establecido una doctrina que puede resumirse en un principio general de *prohibición de abuso del Derecho comunitario* y que se ha manifestado (por ejemplo, en las sentencias 12 de diciembre de 2002, asunto C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*; 13 de diciembre de 2005, asunto C-446/03, *Marks&Spencer*; 12 de septiembre de 2006, asunto C-196/04, *Cadbury-Schweppes*; 12 de diciembre de 2006, asunto C-374/04, *ACT Group*; 13 de marzo de 2007, asunto C-524/04, *Thin Cap Group*; 10 de mayo de 2007, asunto C-492/04, *Lasertec*; 6 de diciembre de 2007, asunto C-298/05, *Columbus;* 21 de enero de 2010, asunto C-311/98, *Part Services*) en los siguientes criterios:

Primero, un Estado miembro está facultado para adoptar medidas destinadas a impedir que, aprovechando las posibilidades creadas en el Tratado, algunos nacionales intenten *evitar abusivamente la aplicación de su legislación nacional y puedan invocar el Derecho comunitario de forma abusiva o fraudulenta*.

Segundo, los requisitos para justificar las normas antiabuso nacionales son: que se apliquen de manera no discriminatoria, que estén justificadas por razones imperiosas de interés general (a estos efectos, no se admite la disminución de ingresos fiscales), que sean adecuadas al objetivo que persiguen y que no vayan más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo (principio de proporcionalidad).

Tercero, la finalidad de beneficiarse de una legislación más favorable no es, por sí sola, suficiente para llegar a la conclusión de que existe un *uso abusivo* de una libertad concedida en el Tratado.

Cuarto, los Estados miembros son libres de adoptar o mantener normas que tengan por objeto específico excluir de una ventaja fiscal *los montajes artificiales cuyo objetivo sea eludir la ley fiscal nacional*. El Tribunal ha precisado este criterio en el sentido de que para que una restricción de las libertades pueda estar justificada por motivo de lucha contra prácticas abusivas, el objetivo específico de tal restricción debe ser oponerse a comportamientos consistentes en *crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto*.

Quinto, en relación con las NAE contenidas en los CDI, el Tribunal europeo ha considerado admisibles las cláusulas de limitación de beneficios como una consecuencia inherente a la lógica bilateral de los Convenios y consecuentemente, no ha admitido que la existencia de este tipo de cláusulas en el CDI entre dos Estados miembros, justifique la invocación de la cláusula de nación más favorecida por parte de otro Estado miembro.

En tercer lugar, el Tribunal europeo (por ejemplo; en las sentencias de 17 de octubre de 1996, asunto C-283/94, *Denkavit*; 17 de julio de 1007, asunto C-28/95, *Leur-Bloem*; 5 de julio de 2007, asunto C-321/05, *Kofoed*; 8 de noviembre de 2007, asunto C-251/06, *Auer*) ha tenido ocasión de establecer, en relación con la interpretación de las NAE contenidas en las Directivas en materia de imposición directa, especialmente en relación con la norma contenida en el artículo 11.1.*a*) de la Directiva 90/434, los siguientes criterios:

Primero, que los Estados miembros pueden establecer que el hecho de que la operación no se haya efectuado por *motivos económicos válidos* constituye una presunción de fraude o evasión fiscal y dicho concepto debe interpretarse en el sentido de que es más amplio que la búsqueda de una ventaja puramente fiscal.

Segundo, que los Estados miembros deben respetar el principio de proporcionalidad y en este sentido, una norma de carácter general que prive automáticamente de la ventaja fiscal a determinadas categorías de operaciones, excedería de lo necesario para evitar dicho fraude o evasión fiscal e iría en detrimento del objetivo perseguido por la Directiva 90/434.

Tercero, que el artículo 11.1.*a*) de la Directiva 90/434 refleja un *principio general del Derecho comunitario según el cual el abuso de derecho está prohibido* y en consecuencia, dicha Directiva no puede cubrir prácticas abusivas no realizadas en el marco de transacciones económicas normales, sino sólo para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho comunitario.

Como consecuencia de la transposición de esta Directiva a la legislación española, la NAE citada es la que refleja el artículo 96.2 de la LIS, cuya interpretación y aplicación, como es sabido, no está exenta de problemas, muy probablemente, similares a los que la exigencia del *motivo económico válido* en operaciones de reestructuración empresarial está teniendo en los ordenamientos de otros Estados miembros.

Precisamente a este respecto, el Tribunal Supremo de Portugal ha planteado recientemente ante el TJUE una cuestión prejudicial (asunto C-126/10), sobre el significado y efectos del artículo 11.1.*a*) de la Directiva 90/434 y en particular, por el de "razones comerciales válidas" y "reestructuración o racionalización de las actividades" de sociedades que participen en operaciones cubiertas por la Directiva (en concreto, se plantea un supuesto de adquisición de una sociedad holding sin actividad como tal y con pérdidas porque, en este caso, la operación podría ser positiva en relación con la estructura de costes del grupo).

3. LAS RELACIONES ENTRE LAS NORMAS ANTIABUSO GENERALES Y ESPECIALES

Como ya advertí inicialmente, la cuestión que planteo para el debate en esta mesa redonda, se concreta en la relación entre las NAG y las NAE y, en su caso, las consecuencias que deberían lógicamente derivarse de dicha relación.

Sobre este tema, ya adelanto mi posición en el sentido de que dicha relación existe y puede además, considerarse una *relación de género a especie*. Ello no obstante, es una relación que deberá verificarse respecto de la NAE de la que se trate en cada caso. Como criterio general, puede entenderse que la citada relación se manifiesta *cuando la NAE se establece con referencia a un supuesto del mismo tipo que el previsto en la NAG*; es decir, no es necesaria una coincidencia en el tenor literal de una y otra norma, sino que se refieran al mismo tipo de conducta, definida en relación con unas determinadas circunstancias (por ejemplo: operaciones que no tienen un motivo económico relevante distinto de la obtención de un ahorro o ventaja fiscal).

Recordemos a este respecto que en mi exposición anterior sobre las NAE en el Derecho interno, las he agrupado en función de tres tipos: las que se sustentan en la ausencia de motivos económicos o

razones empresariales válidas distintas del ahorro fiscal, las que contrarrestan una calificación inadecuada o abusiva de determinados actos o negocios jurídicos y las relacionadas con supuestos de elusión fiscal mediante sociedades.

Pues bien, las NAE citadas en el primero de estos grupos puede decirse que guardan relación con la norma contenida en el artículo 15 de la LGT, ya que todas tienen en común el configurar la típica conducta en fraude a la ley (ya sea una operación de reestructuración empresarial, un traslado de residencia, o la participación mayoritaria en una sociedad) caracterizada por tener como principal o único motivo el conseguir una ventaja fiscal.

Las NAE incluidas en el segundo grupo, configuradas en base a una recalificación de las rentas derivadas de determinadas operaciones, precisamente por dicha configuración, se corresponden con la norma general de recalificación contenida en el artículo 13 de la LGT.

Sin embargo, este segundo supuesto demuestra que no siempre es fácil establecer cuál es la NAG con la que resulta más adecuado establecer la relación género/especie y creo que la dificultad deriva, entre otras razones, de la asimetría en la configuración de las NAG a la que me referí anteriormente. El problema reside en que las NAE están configuradas en función de conductas concretas, mientras que en el caso de las normas generales, como ya advertí, sólo el artículo 15 de la LGT describe una conducta (la conducta en fraude a la ley), mientras que el artículo 13 de esta Ley no describe una conducta, sino sólo un efecto jurídico (la recalificación del acto o negocio jurídico).

En este sentido, es difícil e impreciso determinar, por ejemplo, cuál es la norma genérica con la que identificar la subcapitalización; si nos atenemos a los efectos (la recalificación), parece evidente que es el artículo 13 de la LGT, pero si nos atenemos a la conducta, también puede considerarse que un préstamo por el que una sociedad se endeuda con una sociedad vinculada en términos claramente desproporcionados en relación con su capital fiscal es un negocio notoriamente impropio cuyo principal motivo es un objetivo de ahorro fiscal (la deducibilidad de los intereses en el Impuesto de Sociedades) y, en consecuencia, estaríamos en este caso, ante una concreción específica del supuesto previsto en el artículo 15 de la LGT.

El mismo problema puede plantearse con las NAE relativas a supuestos de elusión fiscal mediante sociedades respecto de las cuales, habrá que determinar, en cada caso, los perfiles de la conducta tipificada por el legislador a fin de reconducirla a los criterios generales.

Otra posibilidad es negar la mayor o, mas bien, plantearse si la relación entre NAG y NAE desde la perspectiva género/especie tiene alguna utilidad. Evidentemente, éste podría ser un primer punto para el debate; pero ya adelanto que, por mi parte, creo que dicha relación puede ser relevante, al menos, respecto de dos cuestiones concretas: la primera, relativa a la compatibilidad entre ambos tipos de normas y la segunda, la necesidad de exigir una coherencia lógica en los efectos jurídicos aplicables a un mismo tipo de conducta, con independencia de la clase de norma (general o especial) en el que dicha conducta esté contemplada.

En relación con la primera cuestión, se considera como regla general la incompatibilidad entre ambos tipos de normas. Así lo entiende la práctica totalidad de la doctrina, que aboga por la preferencia de la NAE (DELGADO, MARTÍN, RUIZ, ZORNOZA). Comparto desde luego esta opinión y el criterio de que si, para una determinada conducta, hay prevista una NAE, la aplicación de esta norma es, no sólo preferente, sino excluyente de la aplicación de la NAG a dicha conducta. El problema, como ya he advertido y como también ha señalado a este respecto Ruiz Almendral, es el de identificar la equivalencia.

Un problema específico se plantea en aquellos supuestos en los que se ha previsto una NAE y dicha norma está vigente, pero no se aplica en determinados casos En el Derecho español, éste es el caso de las normas sobre subcapitalización y transparencia fiscal internacional que, como hemos visto, no se aplican en el ámbito de la Unión Europea.

Sobre esta cuestión y en concreto, respecto de la subcapitalización, algunos autores (GARCÍA PRATS, RUIZ ALMENDRAL) se han referido a una posible aplicación del artículo 15 LGT en este caso. Sin perjuicio de apuntar que la aplicación del artículo 13 de la LGT, en cuanto norma general de recalificación, también podría invocarse, mi opinión a este respecto es que, incluso en este supuesto, debería mantenerse el criterio de la preferencia excluyente, ya que las normas de esta Ley no deberían ser una “puerta de atrás” que permita vulnerar la intención del legislador. No obstante, creo que con arre-

glo a la normativa vigente, probablemente no tenga mucho sentido plantearse cuál sería la NAG aplicable a este caso, ya que (aunque con otros datos, independientes de una *ratio* concreta de endeudamiento) el supuesto podría encajar en otra NAE; en concreto, la que prevé el ajuste secundario entre entidades vinculadas (art. 16.8 de la LIS), cuya aplicación supondría asimismo, la calificación como dividendos del exceso de intereses devengados respecto de lo que correspondería a la misma operación entre partes independientes.

La segunda cuestión por la que considero que puede ser relevante la relación género/especie entre los dos tipos de normas antiabuso es, como ya he dicho, que dicha relación exige una coherencia lógica en el terreno de los efectos jurídicos, de tal modo que si la NAG no sanciona la conducta antiabuso, tampoco debería ser sancionable una conducta del mismo género cuando se concrete en una NAE. No creo que se pueda objetar, frente a esta conclusión una (hipotética) mayor gravedad de la conducta contemplada en la NAE porque, a mi juicio, la mayor o menor gravedad es algo que debe valorarse en relación con la conducta en sí misma, genéricamente considerada, es decir con el tipo de conducta, y no en relación con la operación y el impuesto en concreto respecto del que, en cada caso, se proyecte la conducta abusiva.

En caso contrario, se produce, una vez más, una asimetría en la regulación de las normas antiabuso; en mi opinión más criticable en este caso, ya que los distintos efectos establecidos en el caso de las NAG podrían, como ya he dicho, tener una explicación lógica, si entendemos que el legislador ha pensado en conductas distintas y sobre todo, con distinto grado de gravedad. Pero en el caso de la relación género/especie, hay que entender que se trata del mismo tipo de conducta, referida en un caso, con perfiles genéricos y en el otro, con perfiles precisos relativos a un supuesto e impuesto concreto. Por poner un ejemplo: si entendemos que hay una relación entre la norma contenida en el artículo 96.2 de la LIS y el artículo 15 de la LGT, una conducta consistente en pretender la aplicación del régimen especial de reestructuración empresarial sin motivo económico válido para ello distinto del disfrute de los beneficios derivados de la aplicación del citado régimen, supondría la imposibilidad de dicha aplicación, con la consiguiente exigibilidad de las liquidaciones procedentes (incluidos los intereses de demora), pero sin imposición de sanciones.

No se me oculta –ni tampoco a los presentes– que, *de lege data*, esta propuesta es difícilmente aplicable, ya que las normas antiabuso (tanto las generales como las especiales), no son normas reguladoras del régimen sancionador tributario. Por tanto, en ausencia de previsión expresa de la ley respecto de la exclusión de sanciones (y esta exclusión sólo figura por ahora en el artículo 15 de la LGT), la Administración Tributaria sólo está vinculada a este respecto por las normas contenidas en el Título IV de la LGT, lo cual le faculta, en principio, para iniciar un expediente sancionador si aprecia que en el caso se dan los requisitos constitutivos de una infracción tributaria.

Es cierto que, en relación con algunas NAE, hay otras circunstancias que podrían determinar la no exigencia de responsabilidad por infracción, siempre que el contribuyente haya adecuado su conducta a dichas circunstancias, tal y como ocurre en los siguientes casos:

El primero, se prevé precisamente en relación con la norma contenida en el segundo párrafo del artículo 96.2 de la LIS, que contempla la posibilidad de que el contribuyente eleve a la Dirección General de Tributos una consulta vinculante acerca de la concurrencia, en la operación de que se trate, del motivo económico válido que exige el citado precepto; en caso de contestación afirmativa, se daría una de las circunstancias que excluyen la responsabilidad infractora (art. 179.2 de la LGT).

El segundo, es el supuesto de aplicación del ajuste secundario previsto en el artículo 16.8 de la LIS; en este caso, si el valor declarado por el contribuyente, se atiene al reflejado en la documentación inherente a dicho régimen, no procederá la imposición de sanciones, ya que éstas están condicionadas al incumplimiento de las obligaciones documentales (art. 16.10 de la LIS).

Pero las citadas excepciones, con ser importantes, no contradicen la reflexión crítica formulada, ya que, en ambos casos, las circunstancias eximentes son, por así decirlo, colaterales e incluso ajenas (en el segundo caso) a la tipificación de las consecuencias de la conducta de abuso. Por todo ello creo que también en relación con esta cuestión –sobre la que, además, no olvidemos, planea la espada de Damocles del delito fiscal–, hay tema para el debate; entre otras cosas, porque más allá de una discusión interpretativa, el fondo que subyace a todo este tema es el de la creciente criminalización de la denominada “planificación fiscal agresiva”.

Calificación y abuso del Derecho

CARLOS PALAO TABOADA
(Universidad Autónoma de Madrid)

I. INTRODUCCIÓN

El tema de la mesa redonda es "calificación y abuso del Derecho". En mi opinión, el peso principal recae sobre el segundo término (abuso del Derecho). La calificación no es sino la determinación de si un supuesto real encaja en la hipótesis normativa; una operación de aplicación del Derecho que no es separable de la subsunción y de la interpretación: "ir y venir de la mirada entre la norma y el supuesto de hecho de la realidad" (ENGISCH). Es, pues, una actividad que se realiza siempre que se aplica una norma; por consiguiente, la norma que regula esta actividad (el art. 13 LGT) no tiene por finalidad combatir abusos del Derecho tributario. Si mediante la operación de calificación se rectifica la propuesta por el contribuyente con la intención de conseguir una ventaja fiscal es porque no se trataba de una verdadera elusión fiscal, sino de una mera tentativa "ingenua".

El segundo término del enunciado, "abuso del Derecho" tiene un sentido muy amplio, como abuso del Derecho objetivo frente al sentido tradicional en Derecho privado, como abuso del derecho subjetivo. En este sentido amplio, el uso de la expresión "abuso del Derecho" en esta materia está tomado de la literatura en lengua inglesa (*abuse of tax law*) y se entiende que comprende tanto al fraude a la ley o elusión fiscal (ahora el "conflicto en la aplicación de la norma tributaria") como la simulación. Esta última, sin embargo, sólo en un sentido muy lato entraña un abuso *del Derecho*, puesto que en su forma conceptualmente pura consiste en una conducta de hecho, que no requiere la utilización indebida de normas jurídicas; cuestión distinta es la dificultad de distinguir en la práctica la simulación del fraude a la ley. El empleo del término genérico (abuso del Derecho) en lugar de los específicos supone, por una parte, una pérdida de precisión. No obstante, por otra parte, denota la existencia de una cierta comunidad entre estas figuras y entre las técnicas destinadas a combatirlas.

En cambio, creo que es equívoca y poco útil la utilización del concepto de "negocio jurídico anómalo", que en sí misma es ajena a cualquier connotación negativa de ilícito. Como enseña el profesor DE CASTRO, que introdujo este término en nuestra doctrina, "[l]os negocios anómalos no están condenados por el Derecho y, por tanto, su empleo puede quedar dentro del ámbito del lícito ejercicio de la autonomía de la voluntad (art. 1.255). No constituye tampoco un procedimiento privilegiado por el Derecho; no son trampolín autorizado para saltarse normas imperativas, ni recurso para privar de eficacia a los principios fundamentales del sistema jurídico español..."[1]. En consecuencia, tiene escaso fundamento la tesis que M.ª TERESA SOLER ROCH[2] califica de "mayoritaria en la jurisprudencia española", que "se caracteriza por entender que fraude a la ley y simulación son dos especies de una misma categoría, la del 'negocio jurídico anómalo' y a partir de esta posición, en no pocas sentencias se identifica el fraude a la ley con la simulación relativa".

II. NOVEDADES RELEVANTES EN MATERIA DE "ABUSO DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS"

Pensando qué podía decir en esta ocasión, ante un auditorio tan cualificado como este, sobre el "abuso del Derecho tributario", se me ha ocurrido que podía tener algún interés exponer brevemente dos importantes novedades legislativas en el Derecho comparado. Aparte del interés que tienen en sí

[1] *El negocio jurídico*, Civitas, Madrid, 1991, reimpr. de la 1.ª ed. (1971), p. 330.

[2] "El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia europea y española", *Estudios de Derecho judicial*, núm. 156, 2010, pp. 385 ss. (p. 396).

mismas tales novedades, su examen pone sobre la mesa algunos problemas de nuestro Derecho todavía no resueltos satisfactoriamente.

Las referidas novedades son las siguientes:

1. La cláusula anti-abuso norteamericana

La introducción en el *Internal Revenue Code* federal de los Estados Unidos por una Ley de 30 de marzo de 2010 de una cláusula anti-abuso en relación con los beneficios fiscales concedidos por dicha ley en el ámbito de la reforma sanitaria del presidente OBAMA. No se trata, por tanto, de una cláusula general en sentido estricto, pero su técnica es la propia de una norma de este alcance. Han dado noticia entre nosotros de esta importante novedad legislativa los profesores CALDERÓN CARRERO y RUIZ ALMENDRAL[3]. Se trata de una norma muy compleja, de acuerdo con el estilo legislativo norteamericano, en cuyo detalle no voy por supuesto a entrar aquí; me remito a la exposición de los citados profesores. Me limitaré a indicar que la nueva norma, contenida en la sección 7701 (o) del *IRC* pretende elevar a rango de norma escrita y al mismo tiempo aclarar la doctrina jurisprudencial americana de la "sustancia económica". La norma lleva por rúbrica "aclaración de la doctrina de la sustancia económica" (*Clarification of Economic Substance Doctrine*) y dispone lo siguiente:

> "... sólo se considerará que [una] operación tiene sustancia económica si
>
> *A*. modifica de manera significativa (aparte de los efectos sobre el impuesto federal sobre la renta) la posición económica del contribuyente, y
>
> *B*. el contribuyente tiene un motivo relevante (*a substantial purpose*) (aparte de los efectos sobre el impuesto federal sobre la renta) para realizar tal operación."

Por otra parte, se define la "doctrina de la sustancia económica" como "la doctrina del *common law* según la cual los beneficios fiscales [concedidos por la ley] a una operación no son aplicables si ésta no tiene sustancia económica o carece de motivo de negocios (*business purpose*)".

La explicación técnica de la norma por el Comité Conjunto en materia fiscal del Congreso considera que el primer requisito es de carácter objetivo, mientras que el segundo se refiere a los motivos subjetivos del contribuyente para realizar la operación. Sorprende algo la atribución de naturaleza subjetiva al *business purpose*, que evoca una cuestión que entre nosotros se debatía a la vista del antiguo artículo 24 LGT de 1963 ("propósito probado de eludir el impuesto") y que puede hoy considerarse superada; entre otras cosas porque carece de interés, ya que, de todos modos, la finalidad de negocios se tiene que deducir de los datos objetivos del caso: la finalidad de negocios (el "motivo económico válido") está estrechamente relacionado con la sustancia económica de la operación, que según la explicación técnica citada sería el elemento objetivo de la norma. En este sentido, parece difícil estimar que una operación que tiene "sustancia económica", es decir, en el sentido de la norma americana, que modifica significativamente la situación económica del sujeto, carece de finalidad negocial.

Es importante señalar que la norma contiene también unas disposiciones sancionadoras por menores ingresos como consecuencias de operaciones carentes de sustancia económica, que pueden llegar hasta el 40 por 100.

2. La modificación del § 42 AO

El § 42 AO, que es una de las normas de referencia en el Derecho comparado sobre esta materia, fue modificado por la Ley Fiscal Anual para 2008. La traducción del nuevo texto de esta norma es la siguiente:

> "(1) [1] La ley tributaria no podrá ser eludida mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica que ofrece el Derecho. [2] Si se realiza el presupuesto de hecho de una norma contenida en una ley tributaria especial, destinada a evitar la elusión fiscal, las consecuencias jurídicas serán las establecidas por dicha norma. [3] En otro caso, cuando exista abuso en el sentido del apartado 2 el crédito tributario nacerá tal como lo hubiera hecho con arreglo a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos.
>
> (2) [1] Existe abuso cuando se elige una configuración jurídica inadecuada, que, en comparación con una configuración adecuada, proporciona al contribuyente o a un tercero una ventaja fiscal no prevista en la

[3] "La codificación de la «doctrina de la sustancia económica» en EEUU: nuevo modelo de norma general anti-abuso", *Quincena Fiscal*, 15-16/2010, pp. 37 y ss.

ley. [2] Lo anterior no será aplicable cuando el contribuyente pruebe la existencia de motivos no fiscales para la configuración elegida, que sean relevantes atendiendo al conjunto de las circunstancias."

Destacan dos aspectos en el nuevo texto:

— En primer lugar, la definición de "abuso" de las formas jurídicas contenida en el apartado (2), de la que los comentaristas han señalado, por una parte, que recoge una fórmula acuñada por la jurisprudencia y, por otro, que no aporta elementos que ayuden a concretar el supuesto con vistas a la solución de casos concretos.

— En segundo lugar, y quizá con mayor relevancia, la regulación en el apartado (1) de las relaciones entre la norma general anti-abuso y las normas especiales contenidas en leyes tributarias. La norma se explica por los comentaristas como un nuevo intento del legislador (ya se había hecho uno anterior en 2001) de contrarrestar la posición del *Bundesfinanzhof* en el sentido de que la existencia de una norma especial impedía totalmente la aplicación del § 42 AO, incluso si no concurrían todos los requisitos de la aplicación de dicha norma especial; la norma especial producía un efecto de escudo o protección frente a la norma general[4]. Los mismos comentaristas expresan dudas acerca de si este nuevo intento tendrá éxito: se observa que los portillos de elusión que con esta norma se tratan de cerrar son consecuencia de una legislación fiscal casuística.

Este problema, que se plantea también en el Derecho español ha merecido escaso análisis teórico. Se comprende el escepticismo de los comentaristas alemanes, porque muchas veces la norma especial tiene la finalidad de objetivar el supuesto de elusión proporcionando seguridad al planificador fiscal (*safe harbour rules*), trazando la famosa línea clara (*bright line*). Es claro que en tales casos cuando no concurran los requisitos de la norma especial la operación será perfectamente legítima, y no es admisible que entre en juego la norma general[5]. Por ejemplo, si no se alcanza el ratio legal de subcapitalización no podrá recalificarse el interés calificando la operación de "conflictiva" al amparo del artículo 15 LGT. En todo caso, se trata de un problema de interpretación de la norma especial. Por otra parte, cuando ésta sea aplicable sí que excluirá la aplicación de la norma general con todas las consecuencias; entre otras en los aspectos procedimentales: así, por ejemplo, no será necesario el informe previsto en el artículo 15 LGT para aplicar la norma antielusión del artículo 96.2 LIS.

Es destacable la coincidencia que, sin perjuicio de los distintos matices, se observa en las normas generales anti-elusión comentadas: un elemento importante del supuesto de hecho de ambas es el la finalidad de negocios o *business purpose*, el "motivo económico válido", como lo es también de la norma española del artículo 15 LGT. Como ha observado recientemente VIOLETA RUIZ ALMENDRAL[6], el test del propósito negocial "es la piedra angular, aunque no sea el único elemento, de las modernas normas anti-abuso tributarias en los Estados de nuestro entorno", aunque esta autora es escéptica respecto a si las normas así construidas podrían prevalecer frente al umbral de "artificiosidad" exigido por el TJUE para admitir restricciones a las libertades comunitarias fundamentales derivadas de las normas anti-abuso de los Estados miembros. Según RUIZ ALMENDRAL[7], en la interpretación mantenida por el TJUE en varias sentencias, la "artificiosidad" vendría a confundirse con la simulación. Esta observación me da pie para entrar en la última cuestión que me propongo plantear aquí, que es la relación entre el fraude a la ley (me resisto a utilizar la expresión "conflicto en la aplicación de la norma tributaria") y la simulación, que parece ser hoy la cuestión principal que plantea en nuestro país la lucha contra el abuso del Derecho en materia fiscal, no sólo dogmáticos sino también y fundamentalmente prácticos.

III. FRAUDE A LA LEY Y SIMULACIÓN

Una gran parte de los problemas que se plantean en la actualidad cuando se enjuician supuestos de hecho que presentan indicios de abuso de las normas tributarias (utilicemos deliberadamente esta expresión genérica) derivan del contraste entre el presupuesto dogmático sobre el que están cons-

[4] E. RATSCHOW, comentario al § 42, en KLEIN, *Abgabenordnung*, 10.ª ed., Beck, Múnich, 2009, n. m. 91.

[5] *Cfr.*, en sentido contrario, CALDERÓN y RUIZ ALMENDRAL, *op. cit.* (nota 3), p. 50, nota 38.

[6] "¿Tiene futuro el test de los «motivos económicos válidos» en las normas anti-abuso? (Sobre la planificación fiscal y las normas anti-abuso en el Derecho de la Unión Europea)", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 329-330, 2010, pp. 5 y ss. (p. 33).

[7] *Op. cit.* (nota 6), pp. 36, 45 y 48.

truidas las normas destinadas a combatir dicho abuso y la realidad. Dicho presupuesto es la existencia de una clara distinción entre "conflicto" (fraude a la ley) y simulación[8]. En efecto, sólo partiendo de ese presupuesto se entiende que el legislador atribuya consecuencias tan dispares a las operaciones calificadas como fraudulentas (en fraude a la ley) y simuladas. Tales consecuencias son, como es bien sabido, las siguientes:

— En el aspecto procedimental, el fraude a la ley o "conflicto" tiene que ser declarado mediante un procedimiento especial, requisito que no se aplica a la simulación.

— En el aspecto sancionador o penal, mientras que en el caso de fraude a la ley o "conflicto" está prohibida la imposición de sanciones, tal prohibición no existe en el caso de simulación.

Lo cierto es, sin embargo, que la distinción entre fraude a la ley y simulación dista mucho de ser lo suficientemente clara como para poder soportar consecuencias tan distintas y de tanta entidad. Podría decirse que entre las figuras "puras" de fraude a la ley y simulación, cuya distinción es sencilla si se atiende a la existencia o no de una real voluntad negocial hay una amplia zona intermedia en la que la distinción se difumina hasta hacerse imposible. He repetido en varias ocasiones la frase de Baldo que he tomado del profesor DE CASTRO, que afirma que "*tot modis committitur simulatio quot modis committitur fraus*". HELMUT COING, el gran teórico del Derecho alemán, que estudió la distinción entre *simulatio* y *fraus* en BALDO DE UBALDIS y su maestro BÁRTOLO DE SASSOFERRATO (siglo XIV) observa que "como eminentes prácticos tuvieron que tener la experiencia de que los ámbitos de aplicación de ambas teorías se solapan y que es imposible separar siempre nítidamente los casos que pertenecen a una categoría de los incluidos en la otra, que, antes bien, en el caso individual con frecuencia no es posible decidir si se trata de un negocio simulado o de uno elusivo o fraudulento"[9].

Como he señalado en otra ocasión[10], "la dificultad práctica de la distinción radica en que la existencia de la voluntad simulatoria rara vez podrá ser demostrada directamente; en la mayoría de los casos será necesario recurrir a indicios, que con frecuencia serán ambiguos, en el sentido de que pueden apuntar indistintamente a la falsedad del negocio y a su utilización para una finalidad atípica, quizá fraudulenta. Esta finalidad la mayoría de las veces permanecerá oculta...".

Existe, por tanto, en el fraude a la ley un elemento de ocultación, que hace que no se pueda excluir de manera absoluta la punibilidad de las operaciones calificadas a efectos fiscales como fraude de ley o "conflicto". En el Derecho alemán, en el que, a diferencia entre otros de los Derechos anglosajones, la elusión fiscal en sí misma no está castigada, pero no impide la sanción si concurren los elementos del tipo punitivo (sistema al que he denominado "modelo de independencia"), se exige para eludir la sanción penal que el contribuyente descubra ante la Administración de buena fe todas las circunstancias que permiten la correcta calificación del caso, incluso las que podrían prestar apoyo a la calificación como abuso de las formas jurídicas[11]. En el Derecho norteamericano existe la obligación de comunicar a la Administración las circunstancias de determinadas operaciones (régimen de *disclosure*) y el incumplimiento de este deber acarrea una agravación de la sanción por reducción de la obligación tributaria mediante operaciones que carezcan de sustancia económica[12].

En mi opinión, este modelo de independencia es el aconsejable: no hay ninguna razón para vincular la punibilidad de una conducta a la calificación que la operación reciba a efectos de la aplicación de la norma tributaria y la determinación de la deuda correspondiente. Esta calificación se rige por criterios ajenos a los que presiden la aplicación del Derecho penal (en sentido amplio, que incluye el Derecho administrativo sancionador).

En el ámbito administrativo la adopción del modelo de independencia exigiría modificar el apartado 3 del artículo 15 LGT, que parte del modelo contrario de conexión –en este caso negativa: una conduc-

---

[8] RUIZ ALMENDRAL, *op. cit.* (nota 6), p. 45, afirma que "en España se ha pretendido establecer una barrera infranqueable entre ambas figuras, con consecuencias jurídicas también drásticamente diferentes".

[9] COING, H.: "Simulatio und Fraus in der Lehre des Bartolus und Baldus", en *Festschrift Paul Koschaker*, Weimar, 1939, t. III, pp. 402 y ss. (p. 412).

[10] *Cfr. La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid, 2009, p. 186.

[11] *Cfr.* PALAO TABOADA, C.: *La aplicación...*, *cit.*, p. 190; U. KOENIG, comentario al § 42, en PAHLKE/KÖNIG, *Abgabenordnung,* Beck, Múnich, 2009, n.m. 9.

[12] *Cfr.* CALDERÓN y RUIZ ALMENDRAL, *op. cit.* (nota 3), p. 55.

ta no se puede castigar porque constituye un "conflicto"–. Tal modificación, eliminando la exclusión de la imposición de sanciones, no sólo sería conveniente para avanzar en la línea de la separación entre los procedimientos de liquidación y sancionador, sino también para evitar que la posibilidad de imponer una sanción constituya un estímulo para preferir la calificación como negocio simulado frente a la calificación como "conflicto". Esto, unido a la no exigencia de un procedimiento especial para calificar la operación como simulada, explica seguramente la generalización del empleo de esta figura[13].

La conexión negativa entre el fraude a la ley y la sanción que establece el artículo 15. 3 LGT en el ámbito administrativo no alcanza al ámbito penal. Así lo declara, en principio, el TC en la famosa sentencia 120/2005, de 10 de mayo. Sin embargo, la misma sentencia, contradiciendo este planteamiento inicial, extiende dicha conexión negativa al ámbito penal, al sostener que la existencia del fraude a la ley excluye la defraudación penal. Se basa para ello en la tesis de que en el fraude a la ley, a diferencia de la simulación, no existe ocultación, sino que –afirma– "la actuación llevada a cabo es transparente". Es esta una afirmación ingenuamente dogmática, dicho sea con el respeto debido al Tribunal y el que personalmente tengo para el magistrado ponente, D. PASCUAL SALA SÁNCHEZ. A partir de la STC 120/2005 únicamente son punibles como defraudación tributaria los hechos calificados como simulación, en ningún caso los calificados como fraude a la ley o "conflicto", doctrina que proporciona un "seguro" contra la persecución penal a los autores de mecanismos de elusión, que corren tan sólo el riesgo de no obtener el beneficio fiscal esperado.

El modelo de conexión sancionado por el TC lleva a consecuencias arbitrarias en tanto en cuanto hace depender la punibilidad de unos hechos de la calificación no penal sino tributaria que les atribuyan los tribunales. En el caso de la STC 120/2005 el Tribunal estimó que se había vulnerado el derecho a la legalidad penal al castigar como defraudación fiscal unos hechos que habían sido calificados por el Tribunal de instancia (la Audiencia Provincial de Barcelona) como fraude a la ley. En la posterior STC 129/2008, de 27 de octubre, el Tribunal deniega el amparo solicitado contra una sentencia del TS basada en hechos idénticos a los de la anterior respecto de los cuales el Tribunal de instancia había evitado la calificación como fraude a la ley, aunque en vista del resumen de su razonamiento que hace el TC esta calificación era perfectamente posible. Esta es la exposición de la STC 129/2008 (F.J. 4.º) (*cursiva* nuestra):

> "El entendimiento de que concurre una defraudación típica –esto es, según la Sentencia de instancia, una conducta con «un cierto componente de engaño»– lo sustentan las resoluciones impugnadas en que *el negocio de compraventa realizado tiene componentes de simulación, que se detectan a partir de la falta de lógica económica de la operación* más allá de lo que pueda suponer el impago de tributos, y a partir del concurso de una sociedad con importantes y pretéritas bases imponibles negativas. Insiste la Sentencia de casación en que *el artificio, y con él el engaño, y con él la defraudación, consiste en la utilización de un tipo de negocio jurídico sin su causa propia, y sin causa alguna que no sea la elusión de impuestos*. Esta comprensión de que concurre una defraudación penalmente típica por las características del negocio practicado, carente del equilibrio de contraprestaciones propio de la compraventa, por la índole peculiar del adquirente, y por el resultado final de impago de tributos, podrá resultar expansiva a los ojos del recurrente pero, y esto es lo único que ahora importa, no puede tildarse de irrazonable y por ello imprevisible para los destinatarios de la norma penal o constitutivo de una creación judicial del delito. *No cae fuera del campo semántico del verbo «defraudar», que puede llegar a comprender la utilización de figuras jurídicas al margen de su finalidad propia y con causa en la elusión del pago de impuestos*. No es tampoco el fruto de un razonamiento ilógico o ajeno a las pautas interpretativas asentadas en la comunidad jurídica, sin que en ningún caso lo sea el que se condicione de este modo la juridicidad de ciertas operaciones mercantiles, que serían sólo inicial y aparentemente regulares. Y no revela desde luego la utilización de valores o principios contrarios a la Constitución."

Dejando a un lado las consecuencias que la distinta calificación de los actos o negocios tiene en el aspecto sancionador, se observa en la jurisprudencia reciente una renuncia a distinguir rigurosamente entre fraude a la ley y simulación, que quizá se explique porque fuera del ámbito penal tal distinción es prácticamente irrelevante. Se prescinde de encuadrar rigurosamente los hechos en una u otra figura, mediante la demostración de que concurren los elementos correspondientes. Como ha puesto de manifiesto M.ª TERESA SOLER[14], estos razonamientos se sustituyen por afirmaciones como que el

[13] *Cfr.* MARCOS SÁNCHEZ, Tomás: "Una inflación de simulación", *Revista interactiva de la AEDAF*, núm. 38, 25 de octubre de 2010.

[14] *Op. cit.* (nota 2), p. 297.

negocio jurídico es "no creíble", porque "no ofrece una explicación razonable de la realidad económica". Otras afirmaciones de esta índole son las siguientes:

> "Aquí en este litigio no se ha dado ninguna explicación razonable de cuáles son las realidades económicas a las que se pretendía hacer frente con estas operaciones tan inusuales... En nuestra opinión aquí todo ha sido irreal. Se han montado negocios jurídicos que... lo que pretendían era ocultar la realidad subyacente a ellos... La vida económica y las decisiones que en ese ámbito de la actividad humana se adoptan, necesitan ser creíbles." (SSTS 18-3-2008, rec. núm. 35/2004; 8-5-2008, rec. núm. 9709/2003.)

M.ª TERESA SOLER se pregunta si "¿podría decirse que, con esta doctrina, se produce una vuelta a la «interpretación económica»?". Es cierto que la lucha contra el abuso de las normas tributarias implica, como he observado en otras ocasiones, un cierto grado de "sustancialismo", una aplicación al criterio de prevalencia de la sustancia sobre la forma de los negocios. Más gravedad reviste, a mi juicio, la observación de M.ª TERESA SOLER de que "aunque indirectamente, esta doctrina cuestiona la propia Ley General Tributaria, en la medida en que al situar fraude a la ley y simulación en el mismo plano, ¿qué sentido tiene seguir manteniendo normas diferentes? Mientras se mantenga la regulación actual, esta doctrina respalda la utilización indistinta de las normas antiabuso y, por ende la posición de la Administración tributaria".

El peligro que entraña esta falta de rigor metodológico es el de caer en el voluntarismo o subjetivismo que caracterizó a las manifestaciones más radicales de la escuela del Derecho libre, según las cuales el juez no elabora su decisión mediante una argumentación lógica basada en la ley, sino que la deduce de su sentimiento (*Gefühlsjurisprudenz*) o intuición[15]. Como observa LARENZ[16], el hecho de que en la mayoría de los casos la aplicación del Derecho no pueda reducirse a una mera deducción lógica, a una subsunción, y que constituya un acto creativo no significa que no sea un proceso de conocimiento sino manifestación del sentimiento jurídico o un proceso volitivo. Según LEGAZ y LACAMBRA[17]: "para el Derecho libre, el juez... tiene por misión emitir juicios de valor sobre las relaciones de la vida y aplicar la idea del Derecho en el caso concreto, preocupándose más de la justicia del fallo que de su legalidad. Y aquí radica el «peligro» de esta tendencia: que al despreocuparse en demasía de la vinculación necesaria del juez a la ley, elimina toda seguridad jurídica."

Es necesaria, por tanto, una vuelta al rigor metodológico en la aplicación de las normas antiabuso. La doctrina de los autores tiene una destacada labor que desarrollar mediante la discusión de los casos difíciles, el estudio sistemático de la jurisprudencia a fin de clasificar los casos y ordenarlos en grupos. Esta tarea, aparentemente más modesta, es, sin embargo, más importante que el debate conceptual en buena medida felizmente agotado.

---

[15] LARENZ: *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 3.ª ed., Springer, Belin/Heidelberg/New York, 1975, p. 66.

[16] *Op. cit.*, p. 67.

[17] *Filosofía del Derecho*, 2.ª ed., Bosch, Barcelona, 1961, p. 149.

INTERPRETACIÓN DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

COMUNICACIONES

La interpretación de las normas tributarias a través de consultas y las garantías contra los cambios de doctrina de la Administración desde una perspectiva comparada[1]

FRANCISCO D. ADAME MARTÍNEZ
(Universidad de Sevilla)

1. INTRODUCCIÓN

Uno de los principales derechos que se reconocen a los contribuyentes como contrapartida a las prerrogativas de la Administración tributaria es el de efectuar consultas sobre su situación fiscal. En este trabajo vamos a exponer el régimen jurídico de la institución de las consultas en Francia, Italia y Portugal, además de hacer una breve referencia a la garantía prevista en Francia contra los cambios de doctrina, que permite a los contribuyentes alegar ante la Administración la interpretación realizada por ésta y contenida en instrucciones o circulares publicadas en boletines oficiales, así como en respuestas a recursos presentados por los contribuyentes, aunque en éste último caso con algunas excepciones como inmediatamente explicaremos.

2. LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS (*RESCRIT)* Y LA GARANTÍA CONTRA CAMBIOS DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA EN FRANCIA

La regulación de la institución de la consulta tributaria (*rescrit fiscal)* y de las garantías contra los cambios de criterio en Francia está contenida en los artículos L 80 A, L 80 B y L 80 C del Código de Procedimientos Tributarios (*Livre des Procédures Fiscales*)[2].

El primer párrafo del artículo L 80 A de dicho Código dispone que no procederá ningún incremento de liquidaciones tributarias anteriores si la causa de dicho incremento por parte de la Administración tributaria es una diferencia sobre la interpretación por el contribuyente de buena fe de una norma tributaria y si éste ha demostrado que la interpretación en la que se basa la primera decisión ha sido, en aquél momento, formalmente admitida por la Administración[3]. Pero además de tratarse de un contribuyente de buena fe se requiere para que sea invocable la garantía que estamos comentando contra los cambios de criterio por parte de la Administración, que dicho contribuyente se encuentre en situación estrictamente idéntica respecto al que ha formulado la correspondiente consulta y muestre su conformidad a la interpretación allí formulada.

Por su parte, el párrafo segundo de esta misma norma dispone que tampoco podrá la Administración modificar al alza una liquidación tributaria cuando el contribuyente aplicó una norma tributaria conforme a la interpretación que la Administración había expresado a través de sus instrucciones o circulares publicadas en la fecha de realización de la operación. Así pues, la Administración no puede ampararse en un cambio de criterio interpretativo para modificar o empeorar la situación tributaria del contribuyente si éste actuó, a efectos de medir las consecuencias fiscales de un contrato u operación,

[1] Este trabajo ha sido realizado en el marco del Proyecto de Excelencia con referencia P08-SEJ-04147, financiado por la Junta de Andalucía, a la que mostramos nuestro agradecimiento.

[2] Una clarificadora exposición de las diferentes garantías existentes en Francia contra los cambios de doctrina administrativa puede encontrarse en la brillante obra de GROSCLAUDE, J., y MARCHESSOU, P.: *Droit Fiscal Général*, 7.ª ed., Dalloz, Paris, 2009, pp. 33-35.

[3] El primer párrafo del artículo L 80 A del *Livre des Procédures Fiscales*, en la redacción dada a este precepto por el artículo 47 de la Ley núm. 2008-1443 de 30 de diciembre de 2008 (*Loi de finances rectificative pour 2008*) dispone: "*Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration."*

teniendo en cuenta la interpretación administrativa recogida en instrucciones o circulares publicadas en el *Bulletin officiel des impôts, Bulletin officiel de la comptabilité publique, Journal officiel* o en la *web* oficial del Primer Ministro *www.circulaires.gouv.fr*. Igualmente añade este precepto que son oponibles a la Administración, en las mismas condiciones, las instrucciones o circulares publicadas en materia de recaudación tributaria y de sanciones[4]. En cambio, los contribuyentes no pueden invocar ante la Administración la doctrina recogida en simples recomendaciones que dejen un cierto margen de apreciación a los servicios de la Administración tributaria. Así lo declaró el Consejo de Estado francés en la Resolución de 16 de junio de 1986 núm. 49301[5].

La consulta tributaria permite al contribuyente solicitar a la Administración que se pronuncie formalmente sobre la aplicación de las normas tributarias y sobre su situación fiscal en aplicación de una norma concreta. Como acabamos de indicar, la contestación a las consultas tributarias en Francia tiene carácter vinculante, de manera que la Administración no puede proceder a un incremento de la tributación para el contribuyente apoyándose en una interpretación diferente a la recogida en la contestación a una consulta tributaria formulada previamente. En este sentido, el precepto que estamos comentando establece que cualquier cambio de criterio interpretativo no podrá tener efectos respecto de operaciones sobre las que ya se haya pronunciado previamente la Administración, sino únicamente para el futuro. Téngase en cuenta que sólo resultan invocables ante la Administración las resoluciones a consultas específicas que expresen la interpretación de una norma concreta. El hecho de que en años anteriores en el curso de algún procedimiento tributario de verificación y determinación de la deuda tributaria la Administración no hubiera detectado irregularidades no implica una interpretación formal que sea oponible a la Administración. Así lo ha confirmado el Consejo en una Resolución de 11 de enero de 1998, núm. 67074[6].

Además de lo anterior, hay que hacer notar que un contribuyente que haya cumplido sus obligaciones fiscales sin aplicar una determinada doctrina de la Administración tributaria, no puede *a posteriori* en el curso de un procedimiento judicial invocar dicha doctrina, tal y como ha confirmado el Consejo de Estado francés en una Resolución de 31 de marzo de 1993, núm. 115511[7].

Las consultas tributarias deben formularse por escrito firmado por el contribuyente o por su representante. Dicho escrito debe describir su situación de hecho y la norma sobre la que la Administración debe fijar su posición. La Administración tributaria, de conformidad con lo previsto en el artículo L80B del Código de Procedimientos Tributarios que insiste en la circunstancia de que el contribuyente actúe de buena fe, tiene obligación en estos casos de responder a dicha consulta en un plazo de tres meses. Dicho plazo empieza a contar a partir de la recepción de la consulta por el servicio competente o si la Administración ha solicitado alguna información complementaria al contribuyente desde el momento de la recepción de dicha información.

En determinados supuestos se considera que la Administración expresa su acuerdo tácito (*accord tacite)* a la consulta si no responde en los plazos que específicamente se establecen. Esto ocurre, entre otros, en los siguientes casos:

— En el plazo de seis meses si la consulta se formula en relación con la valoración de bienes en una donación de empresa. Si la donación se realiza dentro del plazo de tres meses a contar desde la fecha en que debió responder la Administración, ésta no podrá efectuar ningún tipo de comprobación o liquidación que modifique dicho valor. Los requisitos exigidos para este tipo de consultas vienen detallados en la Instrucción de 8 de enero de 1998, que aparece publicada en el *Bulletin Officiel des Impôts* bajo la referencia 13-L-2-98.

— En el plazo de tres meses si se trata de una empresa que ha consultado sobre el beneficio del estatuto del joven empresario innovador o sobre el régimen de las empresas instaladas en polos de competitividad.

---

[4] El párrafo segundo del precitado artículo L80A establece: "*Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente. Sont également opposables à l'administration, dans les mêmes conditions, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales*."

[5] *Vid. Revue de Jurisprudence Fiscale Francis Lefebvre*, 8-9/1986, núm. 794.

[6] *Vid. Revue de Jurisprudence Fiscale Francis Lefebvre*, 3/1988, núm. 247.

[7] *Vid. Revue de Jurisprudence Fiscale Francis Lefebvre*, 6/1993, núm. 809.

— En el plazo de tres meses si quien consulta es un contribuyente que tiene intención de beneficiarse de la aplicación del régimen de exoneración para empresas nuevas o para empresas instaladas en zona franca urbana o si versa dicha consulta sobre ciertos regímenes de amortización excepcional.

— En el plazo de tres meses si el contribuyente consulta sobre la calificación de su actividad profesional a efectos del Impuesto sobre la Renta.

— En el plazo de tres meses si se trata de una sociedad civil que pregunta sobre el impuesto aplicable a su actividad.

En estos casos si la situación descrita por el consultante se corresponde con la situación real, el precitado acuerdo tácito impide modificar el régimen fiscal aplicable recogido en la consulta, salvo que las condiciones allí previstas no sean respetadas.

Un aspecto de la regulación francesa de la institución de la consulta que resulta novedoso si lo comparamos con la regulación de dicha figura en España es que se prevé en el artículo L80CB del Código de Procedimientos Tributarios la posibilidad de que si el contribuyente no está de acuerdo con la contestación a su consulta pueda solicitar un segundo examen de dicha consulta sin que en éste caso pueda invocar o alegar ningún elemento nuevo. La Administración examinará esta especie de segunda consulta formulada por el contribuyente de manera colegiada y responderá definitivamente a la misma siguiendo las mismas reglas y plazos que se aplicaron a la consulta inicial, plazos que se contarán a partir de la nueva solicitud[8].

Junto a las consultas tributarias generales que estamos comentando en las que la Administración se pronuncia sobre una cuestión fiscal que pregunta el contribuyente, como por ejemplo si existe la posibilidad de deducir en su declaración del Impuesto sobre la Renta determinados gastos profesionales o una pensión de alimentos, también existen en Francia otras consultas sobre cuestiones de naturaleza tributaria. Nos referimos, en primer lugar, a las consultas sobre valoraciones de bienes por ejemplo a efectos de una transmisión de empresa. Está prevista la posibilidad para los contribuyentes que vayan a transmitir su empresa individual, por ejemplo, de obtener la opinión de la Administración sobre el valor de dicha empresa.

También está previsto en la legislación francesa que no resulta de aplicación al contribuyente el procedimiento de abuso de derecho cuando previamente a la conclusión de un acto o contrato dicho contribuyente haya formulado una consulta por escrito proporcionando todos los datos y elementos necesarios para determinar si la operación se puede o no realizar o si corre el riesgo de ser considerada por la Administración como un montaje artificioso destinado a eludir los impuestos que deriven de la misma o a reducir el importe de su coste fiscal y la Administración no le hubiera contestado en el plazo de seis meses a contar desde la formulación de la misma[9].

El procedimiento de abuso de derecho está regulado en el artículo L64 del *Livre des Procédures Fiscales,* donde se dispone que la Administración, con el fin de restaurar la verdadera naturaleza de una operación, puede rechazar aquellos actos que constituyan un abuso de derecho, ya sea porque esos actos tengan un carácter ficticio, o ya sea porque buscando el beneficio de una interpretación literal

---

[8] El artículo L80CB del *Livre des Procédures Fiscales*, en la redacción dada a este precepto por el artículo 50 de la Ley número 2008-1443 de 30 de diciembre de 2008 (*Loi de finances rectificative pour 2008)* dice:
"*Lorsque l'administration a pris formellement position à la suite d'une demande écrite, précise et complète déposée au titre des 1° à 6° ou du 8° de l'article L. 80 B ou de l'article L. 80 C par un redevable de bonne foi, ce dernier peut saisir l'administration, dans un délai de deux mois, pour solliciter un second examen de cette demande, à la condition qu'il n'invoque pas d'éléments nouveaux.*
Ce second examen est également ouvert aux redevables de bonne foi ayant déposé une demande au titre de l'article L. 18 en l'absence d'accord avec l'administration sur une valeur.
Lorsqu'elle est saisie d'une demande de second examen, auquel elle procède de manière collégiale, l'administration répond selon les mêmes règles et délais que ceux applicables à la demande initiale, décomptés à partir de la nouvelle saisine.
A sa demande, le contribuable ou son représentant est entendu par le collège.
Un décret en Conseil d'Etat précise les conditions d'application du présent article."

[9] El artículo L64B del *Livre des Procédures Fiscales*, en la redacción dada a este precepto por el artículo 35 de la Ley número 2008-1443, de 30 de diciembre de 2008 *(Loi de finances rectificative pour 2008)* establece:
"*La procédure définie à l'article L. 64 n'est pas applicable lorsqu'un contribuable, préalablement à la conclusion d'un ou plusieurs actes, a consulté par écrit l'administration centrale en lui fournissant tous éléments utiles pour apprécier la portée véritable de cette opération et que l'administration n'a pas répondu dans un délai de six mois à compter de la demande*."

de los textos o las decisiones respecto a los objetivos perseguidos por sus autores, no hayan sido inspirados por ningún otro motivo que el de eludir o reducir las cargas fiscales[10]. Las sanciones previstas para los supuestos de aplicación de este procedimiento de abuso de derecho son elevadas. Así, aparte de la rectificación que pueda operar la Administración sobre la renta gravable, se aplicará una sanción del 80 por 100.

3. LA CONSULTA TRIBUTARIA (*INTERPELLO*) EN ITALIA

La consulta tributaria es una institución con larga tradición en Italia como mecanismo para solicitar a la Administración que manifieste su criterio sobre una determinada operación, con el fin de conocer, por regla general antes de su realización, si dicha operación es conforme con la legislación tributaria y cuáles son sus consecuencias fiscales.

Dependiendo de la finalidad que persiga cabe distinguir en Derecho Tributario italiano hasta cuatro grupos de consultas tributarias:

— Consulta preventiva antielusiva.

— Consulta sobre no aplicación de normas antielusivas.

— Consulta ordinaria o general.

— Consulta específica para empresas que operan en el ámbito internacional.

En las líneas que siguen analizaremos detenidamente la regulación de cada una de estas modalidades de consulta tributaria.

La consulta preventiva antielusiva está regulada en el artículo 21 de la Ley 413/91, de 30 de diciembre y se aplica únicamente en los siguientes casos:

— Operaciones en las que exista una interposición ficticia de personas.

— Operaciones potencialmente elusivas.

— Calificación de los gastos de publicación, propaganda o representación del contribuyente.

— Naturaleza y tratamiento tributario de las operaciones entre empresas residentes en Italia y sociedades domiciliadas en Estados o territorios no pertenecientes a la Unión Europea y que tengan un régimen fiscal privilegiado.

Esta primera modalidad de consulta se formula ante la *Direzione Centrale Normativa e Contenzioso* de la Agencia Tributaria italiana (*Agenzia delle Entrate).* En concreto, el escrito debe presentarse ante la Dirección Regional de la misma que sea competente en función del domicilio del contribuyente y debe contener los siguientes datos: identificación del contribuyente o de su representante legal y su correspondiente firma; exposición detallada del caso concreto y de la solución interpretativa propuesta, así como copia de la documentación que sea útil a los efectos de su análisis por la Administración. La Dirección Regional debe enviar el escrito a la Dirección Central en el plazo de quince días desde la fecha de su presentación o en el caso de consultas de particular complejidad en el plazo máximo de treinta días. Por su parte, la Dirección Central de la Agencia Tributaria dispone de un plazo máximo de 120 días para responder al consultante mediante carta con acuse de recibo. Si no responde en dicho plazo, se prevé que el consultante pueda reclamar nuevamente a la Agencia Tributaria para

[10] El artículo L64 del *Livre des Procédures Fiscales*, en la redacción dada a este precepto también por el artículo 35 de la Ley número 2008-1443, de 30 de diciembre de 2008 *(Loi de finances rectificative pour 2008)* dispone:
"*Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.*
En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité.
Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification.
Les avis rendus font l'objet d'un rapport annuel qui est rendu public."

que se pronuncie en el plazo de 60 días. En caso de no recibirse respuesta a este segundo requerimiento la normativa prevé que la falta de respuesta equivale a silencio positivo. Así lo establece la Circular Ministerial de 24 de febrero de 2009, n. 5/E.

En su redacción original la Ley 413/91 preveía que en caso de falta de respuesta por parte de la Dirección competente y también en caso de que el contribuyente no estuviera de acuerdo con el contenido de la contestación se podía reclamar ante el Comité consultivo para la aplicación de las normas antielusivas. El Decreto-Ley de 4 de julio de 2006, n. 223, por el que se dictan *Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonche' interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale* suprimió dicho Comité consultivo[11].

En cuanto a los efectos de este tipo de consultas hay que indicar que si el consultante se ajusta al criterio expresado por la Administración en su contestación ésta no podrá efectuar ningún requerimiento posterior al contribuyente a menos que demuestre la falta de veracidad de los datos indicados en la consulta.

La segunda modalidad de consulta que hemos mencionado es la denominada *istanza per la disapplicazione di norme antielusiva.* Está regulada en el artículo 37 *bis* del Decreto del Presidente de la República 600/73 y permite al contribuyente la posibilidad de solicitar la no aplicación de normas antielusivas que contengan limitaciones en cuanto al reconocimiento de deducciones, reducciones u otras posiciones subjetivas reconocidas por el ordenamiento tributario.

La consulta debe en este caso dirigirse también al Director o Delegado Regional de la Agencia tributaria que sea competente por razón del territorio. El escrito debe contener los datos identificativos del contribuyente o de su representante legal y su firma, así como una descripción de las circunstancias concretas por las que se solicita la no aplicación de la norma antielusiva. Igualmente pueden remitirse junto con el escrito de solicitud la documentación adicional que se considere útil y relevante para la respuesta al caso consultado.

El Delegado Regional competente dispone de un plazo de 90 días a partir de la recepción de la consulta para responder a la misma. En caso de respuesta afirmativa el contribuyente podrá sentirse amparado en caso de que la Administración quiera girarle alguna liquidación en aplicación de la norma antielusiva, siempre y cuando la operación u operaciones hayan sido descritas fielmente en el escrito de solicitud de la consulta. En cambio, si la respuesta es negativa y la operación es considerada elusiva, el contribuyente podrá en su caso impugnar ante la respectiva Comisión Tributaria la correspondiente liquidación de la Administración tributaria.

La tercera modalidad es la consulta ordinaria (*interpello ordinario)*, que está regulada en el artículo 11 de la Ley 212/2000, de 27 de julio (*Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente).* Con la aprobación del Estatuto del Contribuyente por obra de la precitada Ley se amplió notablemente el ámbito de aplicación de la consulta tributaria. Dicho artículo 11 reconoce al contribuyente la facultad de solicitar el parecer de la Administración sobre la aplicación de la norma tributaria a un caso concreto y personal, siempre que existan condiciones objetivas de falta de certeza acerca de la interpretación y aplicación de dicha norma[12]. Esta norma fue desarrollada reglamentariamente por el Decreto Ministerial n. 209, de 26 de abril de 2001 y por la Circular n. 50/E de 31 de mayo de 2001.

---

[11] Como se aclara en la Circular n. 40/E de 27 de junio de 2007, como consecuencia de la publicación de esta norma deben entenderse derogadas las disposiciones del artículo 21 de la Ley 413/91 que regulan la actividad de dicho Comité, en particular la relativa al silencio positivo que allí se preveía para el caso de falta de contestación por dicho Comité, así como la que contemplaba la posibilidad de acudir a dicho comité en caso de falta de contestación por el órgano competente. De esta cuestión se ocupa DE LUCA, G., en su obra *Diritto Tributario,* Edizioni Giuridiche Simone, Nápoles, 2008, p. 49.

[12] El artículo 11 de la Ley 212/2000 dispone:

"1. *Ciascun contribuente puo' inoltrare per iscritto all'amministrazione finanziaria, che risponde entro centoventi giorni, circostanziate e specifiche istanze di interpello concernenti l'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti e personali, qualora vi siano obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni stesse. La presentazione dell'istanza non ha effetto sulle scadenze previste dalla disciplina tributaria.*

2. *La risposta dell'amministrazione finanziaria, scritta e motivata, vincola con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza di interpello, e limitatamente al richiedente. Qualora essa non pervenga al contribuente entro il termine di cui al comma 1, si intende che l'amministrazione concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal richiedente. Qualsiasi atto, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanato in difformita' dalla risposta, anche se desunta ai sensi del periodo precedente, e' nullo.*

3. *Limitatamente alla questione oggetto dell'istanza di interpello, non possono essere irrogate sanzioni nei confronti del contribuente che non abbia ricevuto risposta dall'amministrazione finanziaria entro il termine di cui al comma 1. 4. Nel caso in cui l'istanza di interpello formulata da un numero elevato di contribuenti concerna la stessa questione o questioni analoghe fra loro,*

En cuanto a su ámbito de aplicación pueden formularse consultas sobre cualquier norma tributaria que se refiera a aspectos sustanciales, procedimentales o formales de las relaciones entre la Administración tributaria y el contribuyente.

La solicitud de consulta será rechazada por la Administración si no cumple las siguientes condiciones:

— Debe referirse a la aplicación de las disposiciones tributarias a casos concretos y personales.

— Deben darse condiciones objetivas de falta de certeza sobre la correcta aplicación de una norma tributaria.

En cuanto a su contenido debe incluir los datos identificativos del contribuyente o de su representante legal y domicilio fiscal, así como en su caso, si fuera distinto, el domicilio a efectos de notificaciones. En caso de tratarse de una sociedad su nombre o denominación social, domicilio fiscal y número de identificación fiscal. También la consulta debe describir con detalle el caso concreto sobre el que existen dudas, así como la solución interpretativa de naturaleza jurídica que pretende adoptar el contribuyente. La ausencia de este detalle si bien no comporta la inadmisibilidad de la consulta, sí puede tener incidencia en relación con los efectos de la contestación como inmediatamente comentaremos. Junto con la instancia de formulación de la consulta el contribuyente debe acompañar copia de la documentación que no esté en posesión de la Administración y que sea relevante a efectos de la calificación de la cuestión objeto de dicha consulta.

Algunas disposiciones en materia de impuestos directos establecen particularidades que afectan a este derecho a formular consultas, sobre todo en lo relativo a sujetos interesados, objeto, contenido de la solicitud y efectos de la misma. Así ocurre por ejemplo cuando se trata de consultas planteadas por sujetos que sean titulares de participaciones en sociedades extranjeras situadas en territorios con una fiscalidad privilegiada o por grupos de sociedades que apliquen el régimen de consolidación fiscal.

La contestación a la consulta puede ser positiva, negativa o simplemente no existir contestación, en cuyo caso como después explicaremos se aplicará la regla del silencio positivo.

A tenor de lo que establece el apartado 2 del artículo 11 de la Ley 212/2000, la contestación de la consulta por parte de la Administración debe ser escrita y motivada y si es positiva a lo solicitado por el contribuyente será vinculante para la Administración dentro de ciertos límites y con exclusiva referencia a la cuestión objeto de la misma y limitadamente para el caso concreto y personal descrito por el solicitante en su instancia de solicitud. La Administración debe responder en el plazo máximo de 120 días desde la presentación de la misma en la oficina correspondiente o desde su recepción si es remitida por correo, según establece el apartado 1 de dicho artículo 11. Está prevista la posibilidad de que se remita la respuesta por correo y por vía telemática, que puede ser mediante fax o al correo electrónico indicado por el contribuyente. Además, el apartado que estamos comentando del artículo 11 de la Ley 212/2000 dispone que será nulo cualquier acto administrativo de contenido impositivo o sancionatorio dictado por la Administración que no sea conforme con el sentido de la respuesta a la consulta. Por lo que hace al consultante hay que indicar que la contestación a la consulta no es vinculante para él, por lo que podrá o no seguir la interpretación en ella recogida.

Si se trata de una consulta tributaria presentada por un número elevado de contribuyentes está prevista la posibilidad de que la Administración tributaria efectúe una única respuesta colectiva a través de una circular o de una resolución, que será publicada oportunamente en la base de datos *Documentazione tributaria* del Ministerio de Finanzas. De todos modos en estos casos debe comunicarse individualmente a cada consultante la publicación de la contestación.

Si la contestación a la consulta es negativa y la Administración no comparte el criterio sostenido por el contribuyente en su escrito de solicitud, éste podrá no adecuarse a la interpretación dada por la Administración y actuar conforme a la solución o el criterio por él expuesta, debiendo en este caso ser consciente de que en sede de un posible contencioso a él le corresponderá la carga de la prueba de que su comportamiento es legítimo.

---

l'amministrazione finanziaria puo' rispondere collettivamente, attraverso una circolare o una risoluzione tempestivamente pubblicata ai sensi dell'articolo 5, comma 2. 5. Con decreto del Ministro delle finanze, adottato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, relativo ai poteri regolamentari dei Ministri nelle materie di loro competenza, sono determinati gli organi, le procedure e le modalita' di esercizio dell'interpello e dell'obbligo di risposta da parte dell'amministrazione finanziaria. 6. Resta fermo quanto previsto dall'articolo 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, relativo all'interpello della amministrazione finanziaria da parte dei contribuenti."

Tan sólo queda comentar qué ocurre si la Administración no responde al contribuyente en el plazo precitado de 120 días. En este caso pueden darse dos situaciones y consiguientemente dos posibles efectos distintos, dependiendo de si el contribuyente en su escrito de formulación de la consulta propuso o no la solución interpretativa que pretendía acoger. Si el escrito de planteamiento de la consulta contenía dicha interpretación del contribuyente se aplica la regla del silencio positivo con la misma eficacia que si la respuesta de la Administración fuera positiva, es decir, serían nulos los actos administrativos de contenido impositivo y los de carácter sancionatorio en los mismos términos antes expuestos. En cambio, si dicho escrito no contenía ninguna solución o indicación del criterio o interpretación propuesta por el contribuyente la falta de contestación en dicho plazo no cabe hablar de ninguna vinculación para la Administración, aparte de la obligación de responder.

Cabe la posibilidad de que el organismo competente para responder la consulta considere que concurre una causa de inadmisibilidad, en cuyo caso así debe comunicárselo al contribuyente. En particular, cuando considere que no se dan las condiciones objetivas de falta de certeza, deberá comunicar al contribuyente los documentos (Instrucciones, Circulares, Resoluciones, etc.) que contengan la solución interpretativa requerida.

Las empresas con actividad en el ámbito internacional disponen de una modalidad específica de consulta *(interpello internazionale)*, en materia de precios de transferencia, intereses, dividendos y *royalties*. El procedimiento en estos casos concluye con un acuerdo entre el contribuyente y la Administración tributaria que es vinculante para el período impositivo en el que se haya adoptado dicho acuerdo y para los dos siguientes, salvo que se produzcan cambios relevantes. En la práctica se trata de un procedimiento tremendamente complejo en el que además tienen que intervenir las autoridades del país extranjero con el que se tiene la relación sobre la que se consulta. En cuanto a sus efectos, debemos dejar apuntado que durante el período de vigencia de este tipo de acuerdos la Administración sólo tiene competencias de gestión e investigación respecto de cuestiones diversas a las que hayan sido objeto del acuerdo.

En la práctica se trata de consultas que versan sobre el método de cálculo del valor de las operaciones con sociedades no residentes en aplicación de las disposiciones sobre precios de transferencia, o sobre la aplicación a un caso concreto de normas sobre percepción de dividendos, intereses, *royalties* u otras rentas[13].

Una vez remitida la solicitud de este tipo de consultas en el plazo de treinta días a contar desde su recepción se invita a la empresa a comparecer por medio de su representante con el fin de verificar que la documentación está completa y en su caso para requerirle si es necesario más documentación. En todo caso el procedimiento debe concluir en el plazo de 180 días desde la formulación de la consulta. El procedimiento concluye con un acuerdo entre la Administración y el representante de la entidad en el que se detallan los criterios de aplicación de la normativa en relación con las cuestiones consultadas.

Estas consultas deben remitirse por correo certificado con acuse de recibo a la oficina competente en función del domicilio fiscal del consultante. Hay dos oficinas competentes en esta materia que se denominan *Ufficio Ruling Internazionale* y que están ubicadas respectivamente en Milán, para atender las consultas procedentes del Norte de Italia, y Roma, que se ocupa de las consultas que provienen del Sur.

En cuanto al procedimiento de tramitación de estas consultas está previsto que en el plazo de 30 días desde la recepción de la consulta, la oficina competente invitará al representante legal de la entidad a comparecer a fin de comprobar que la documentación está completa, pudiendo si fuera necesario requerirle la documentación adicional que se considere necesaria. En cualquier caso el procedimiento debe concluir dentro de los 180 días siguientes a la recepción de la instancia de formulación de la consulta. Si en el curso de la instrucción del procedimiento fuera necesario activar los instrumentos de cooperación interadministrativa entre Administraciones fiscales de varios países dicho plazo se ampliará por el tiempo necesario para la obtención de la información fiscal requerida al país de que se trate. Llama la atención que en el curso de este procedimiento los funcionarios de la Administración tributaria italiana pueden acudir a la sede de la entidad consultante o al respectivo establecimiento permanente con el fin de tener conocimiento directo de los elementos informativos que se consideren útiles para la instrucción.

[13] Una excelente síntesis de la regulación de esta modalidad de consulta la podemos encontrar en DE LUCA, G., "Diritto...", *op. cit.,* pp. 54-55.

Este procedimiento concluye generalmente con un acuerdo que define los criterios de aplicación de la normativa tributaria sobre la que se consulta al supuesto concreto sobre el que versa dicha consulta. Este acuerdo tiene eficacia vinculante para las partes que lo suscriben durante el período impositivo en el que se firme y para los dos siguientes. Por su parte, la empresa debe comprometerse a poner a disposición de la Administración tributaria, bien periódicamente o bien a petición de la misma, la documentación que se considere necesaria, así como a permitir el acceso de los funcionarios a la sede de la entidad con el fin de verificar los documentos y elementos informativos que se estimen relevantes a estos efectos.

La empresa puede solicitar la renovación o prórroga del acuerdo al menos 90 días antes de la conclusión de la vigencia del mismo. La Administración tributaria debe comunicar por escrito la aceptación de la renovación o el rechazo de la solicitud en el plazo de los 15 días anteriores a la finalización de la vigencia del acuerdo. De otra parte, si la Administración tributaria detectase tras un examen de la documentación que se ha violado el acuerdo debe comunicárselo a la empresa, que dispondrá de un plazo de 30 días para exponer su posición y defenderse. Si la documentación presentada por la empresa se considera incompleta o no idónea o transcurre el precitado plazo de 30 días sin obtener respuesta, el acuerdo se considera resuelto a partir de la fecha de violación del mismo. Si no es posible determinar dicha fecha, la resolución tendrá efectos desde la fecha del propio acuerdo. En el caso de que la violación del acuerdo sea sólo parcial, la resolución del mismo también será sólo parcial.

Por último, hay que indicar que si durante el período de eficacia del acuerdo se producen cambios importantes en las circunstancias tenidas en cuenta para la adopción del acuerdo, éste podrá ser modificado a petición tanto de la Administración tributaria como de la empresa. En ambos casos la modificación del acuerdo deberá suscribirse en el plazo de 180 días a partir de la fecha de la correspondiente solicitud. Si no hubiera acuerdo en estos casos el precitado acuerdo se resolverá desde la fecha en que se produzcan las circunstancias o cambios antes apuntados.

4. LA CONSULTAS TRIBUTARIAS (*INFORMAÇOES VINCULATIVAS*) EN PORTUGAL

La regulación de la consulta tributaria se encuentra recogida en el artículo 68 de la Ley General Tributaria portuguesa, en la redacción dada a este precepto por la Ley núm. 64-A/2008, de 31 de diciembre. Dicho artículo lleva por título *Informaçoes vinculativas* y se inserta en la Sección III del Capítulo II de dicho texto legal. Su apartado 1 dispone que las consultas vinculantes sobre la situación tributaria de los sujetos pasivos, incluyendo los presupuestos de beneficios fiscales, se formulan ante el *dirigente máximo do serviço,* acompañando la petición con una descripción de los hechos cuya cualificación jurídica se pretenda. Si el solicitante lo justifica la consulta vinculante puede ser resuelta con carácter de urgencia en el plazo de 60 días, siempre que la solicitud vaya acompañada de una propuesta de interpretación de la norma. Se trata de una interesante novedad introducida con efectos desde el 1 de septiembre de 2009.

La normativa portuguesa prohíbe, concretamente en el apartado 3 del artículo 68 que estamos comentando, la posibilidad de formular consultas sobre hechos que estén siendo objeto de un procedimiento de inspección que haya sido notificado al contribuyente antes de la consulta.

La consulta puede ser planteada por los sujetos pasivos, otros interesados o sus representantes legales, necesariamente por vía electrónica utilizando para ello el modelo oficial aprobado al efecto. La respuesta será notificada por la misma vía en el plazo máximo de 90 días. Una cuestión que ha criticado la doctrina portuguesa es precisamente esta obligación de formular las consultas a través de *Internet* y sobre todo que para los documentos que deben acompañarse como anexos a la solicitud en formato *pdf* exista un límite de 3MB.

También pueden formular consultas, según se prevé en el apartado 5 del artículo 68, los abogados, técnicos contables y personas o entidades habilitadas para la consultoría fiscal acerca de la situación tributaria de sus clientes debidamente identificados.

Para la formulación de una consulta vinculante urgente debe pagarse una tasa que varía en función de la complejidad de la materia. La determinación del carácter de urgente o no de la consulta será decidida por la Administración en el plazo de 15 días. En caso de que se considere que sí concurre urgencia, el

importe de la tasa deberá abonarse en el plazo de cinco días. Dicha tasa puede llegar a ser superior a 2.500€, circunstancia ésta que ha sido muy criticada por la doctrina porque limita considerablemente la posibilidad del acceso a dichas consultas a contribuyentes con escasos recursos económicos.

Con efectos desde el 1 de septiembre de 2009, el apartado 8 del precitado artículo 68 de la Ley General Tributaria portuguesa dispone que si la Administración no responde a una consulta que sea pedida con carácter de urgencia en el plazo de 60 días, se entenderá aceptada la propuesta de interpretación formulada por el consultante. Lógicamente estos efectos se extienden a los actos y hechos identificados en la consulta y respecto del período impositivo en el que los mismos ocurran.

Puede ocurrir que los datos, circunstancias y elementos incluidos por el sujeto pasivo en su escrito de consulta sean insuficientes en opinión de la Administración tributaria. En este caso la Administración le requerirá para que complete la documentación en el plazo de 10 días. El apartado 11 del artículo 68 prevé que si en dicho plazo no se completa la información solicitada se archivará el procedimiento. También será archivada la solicitud de consulta si estuviese presentada una reclamación, un recurso o estuviera abierto un procedimiento judicial que se refiera a los hechos objeto de la consulta. Por otro lado, los efectos vinculantes de las contestaciones a consultas caducarán en caso de que se produzca una alteración sobrevenida de los presupuestos de hecho o de derecho tenidos en cuenta para su resolución.

El apartado 13 del artículo 68 contiene una cláusula excesivamente abierta en virtud de la cual si la Administración lo estima conveniente antes de proceder a responder la consulta, puede solicitar la comparecencia del consultante, suspendiendo en tales casos los plazos de resolución de 60 y 90 días antes comentados.

En cuanto a los efectos de las contestaciones a consultas en Portugal la Administración tributaria no puede actuar conforme a un criterio diverso al expresado en sus contestaciones, salvo en el caso de que actúe en cumplimiento de una decisión judicial. Por otra parte, igual que sucede en España, el consultante no queda vinculado por la consulta pues puede actuar de forma diversa a la contenida en su escrito de formulación.

Como aspecto llamativo de la regulación portuguesa de las consultas podemos destacar que las mismas pueden ser revocadas por la Administración con efectos para el futuro, en el plazo de un año a contar desde su contestación, previa audiencia del consultante, de conformidad con lo previsto en el apartado 16 del artículo 68, aunque siempre salvaguardando los derechos e intereses legítimos anteriormente reconocidos. Se trata de un aspecto que ha sido criticado por la doctrina portuguesa por la inseguridad jurídica que conlleva para el contribuyente que actuó al amparo de una interpretación de la norma y que posteriormente se encuentra con una revocación en un plazo bastante breve que le obliga a alterar su forma de actuar para el futuro con los posibles efectos económicos adversos que de la misma pueden derivarse.

Un aspecto que debe valorarse positivamente es la previsión de publicación de las consultas vinculantes, incluidas las urgentes, en el plazo de 30 días por medios electrónicos, salvaguardando los datos de naturaleza personal del contribuyente. Como antes quedó indicado las contestaciones a las consultas tributarias serán notificadas en el plazo máximo de 90 días. Si transcurre dicho plazo y la Administración no ha resuelto, si el contribuyente ha actuado en base a una interpretación razonable de la norma y de buena fe quedará exento de responsabilidad por intereses (*juros e coimas)*. Esta exención de responsabilidad abarca el período comprendido entre el plazo para la resolución de la consulta y la posterior notificación de ésta al consultante.

BIBLIOGRAFÍA

AUSTRY, S.: "Garantie contre les changements de doctrine: confirmations et innovation", *Revue de Jurisprudence Fiscale,* núm. 7, 1996, pp. 478-483.

CASIMIR, J. P.: "La evolution du rescrit fiscal en France", en VARIOS AUTORES: *Liber Amicorum Jacques Malherbe*, Bruylant, Bruselas, 2006.

DE LUCA, G.: *Diritto Tributario*, Edizioni Giuridiche Simone, Nápoles, 2008.

FALSITTA, G.: *Manuale di Diritto Tributario*, Cedam, Padova, 2009.

FALSITTA, G.: *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, Cedam, Padova, 2007.

FANTOZZI, A.: *Corso di Diritto Tributario*, UTET, Torino, 2004.

GAFFURI, G.: *Diritto Tributario*, Cedam, Padova, 2009.

GROSCLAUDE, J.: *Diritto Tributario francese: le imposte, le procedure*, Giuffrè, Milano, 2006.

GROSCLAUDE, J., y MARCHESSOU, P.: *Droit Fiscal Général*, Dalloz, París, 2009.

HAÏM, V.; "L'article L 80 A du Livre des procédures fiscales est-il inconstitutionnel?", en *Droit Fiscal*, número 12, 1995, pp. 549-552.

PIERRE, J. L.: "Les garanties du contribuable contre les changements de la doctrine de l'administration fiscale", en *Droit Fiscal*, núm. 5, 1995, pp. 220-224.

RUSSO, P.: *Manuale di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, 2009.

TUROT, J.: "La vraie nature de la garantie contre les changements de doctrine", en *Revue de Jurisprudence Fiscale,* núm. 5, 1992, pp. 371-376.

Soft law e interpretación: las *Directrices* de la OCDE en materia de precios de transferencia (*)

JAIME ANEIROS PEREIRA
(Universidad de Vigo)

RESUMEN

La normativa española del Impuesto sobre Sociedades ha establecido la necesidad de documentar las operaciones entre partes vinculadas. Esta regulación se inspira en las *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinacional Enterprises and Tax Administrations* y en los trabajos del Foro Conjunto OCDE-UE. El presente trabajo analiza el papel de este instrumento de *soft law* en la interpretación de la normativa interna.

1. INTRODUCCIÓN

Los últimos años del siglo XX y el inicio del siglo XXI están marcados por la internacionalización de las economías y por la aproximación de los ordenamientos jurídicos[1]. En unos casos, ello se debe a la normativa que emana de las instituciones representativas de los procesos de integración supranacional como es la Unión Europea pero, en otros muchos, son otros organismos internacionales –*v. gr.* Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico– los que influyen en las distintas regulaciones nacionales. Hay que añadir que, aún en el primer caso, existen también disposiciones que recomiendan la adopción de determinadas reglas jurídicas a los Estados.

Una de las cuestiones más importantes que plantea el fenómeno de las organizaciones internacionales es el del carácter normativo o no del llamado *soft law* que emana de ellas. En este sentido, debe analizarse su posición en el sistema de fuentes pero, sobre todo, su transformación en Derecho positivo interno de los Estados[2].

Precisamente, uno de los ámbitos donde se aprecia una mayor influencia de las recomendaciones de las organizaciones internacionales es el de las operaciones entre empresas participadas o, más propiamente, las operaciones vinculadas o precios de transferencia, si aceptamos la terminología internacional. En este sentido, debe señalarse que la OCDE ha publicado en 1995 las *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises ant Tax Authorities,* o *Guía de Precios de Transferencia*, que han influido en las distintas legislaciones nacionales. La constante evolución de esta cuestión y la experiencia adquirida durante todo esto tiempo ha ocasionado una revisión de estas *Directrices* en el año 2010.

También en la Unión Europea se han aprobado modelos de comportamiento como el aprobado por la Resolución del Consejo de 27 de junio de 2006 relativa a un Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida a las empresas asociadas en la Unión Europea (DPT UE)[3]. Esta disposición constituye un primer resultado de los trabajos previos realizados tanto por la Comisión[4], como por el Foro Conjunto UE-OCDE.

(*) Este trabajo se enmarca en los Proyectos de Investigación: "La armonización de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades" (DER2008-4905) que financia el Ministerio de Ciencia y Innovación y "A harmonización da base impoñible no Imposto sobre Sociedades" (INCITE 09399264PR).

[1] CALDERÓN CARRERO, J. M.: "Blanqueo de capitales, paraísos fiscales y sistema tributario", *Noticias de la Unión Europea*, n. 299, 2009, p. 19, entre otros lugares, califica a este fenómeno como la "nueva era del Derecho Global".

[2] Se habla, así, de *hard law* cuando se traduce en Derecho positivo y del efecto *backdoor legislation* cuando las disposiciones de *soft law* logran convertirse en normas jurídicas vinculantes.

[3] *DOCE* de 28 de julio de 2006.

[4] "La fiscalidad de las empresas en el mercado interior" [SEC (2001) 1681 de 23 de octubre de 2001] y "Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales. Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria" [COM (2001) 582 final de 23 de octubre de 2001].

En el caso español esta influencia se ha puesto de manifiesto, sin ninguna duda, en la normativa del Impuesto sobre Sociedades. La Ley 36/2006, de 29 de noviembre de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal (LPF) ha incluido, entre las diversas modificaciones normativas que contempla, la modificación del artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS). Con ella se introduce una regla de valoración de las operaciones vinculadas, de acuerdo con cinco métodos admitidos en el contexto internacional, así como la obligación de los sujetos pasivos de documentar estas transacciones. Se recoge, de este modo, el principio de libre concurrencia o *arm's lengh principle* así como los aspectos relativos a la documentación de las operaciones realizadas y el importe determinado de acuerdo con el citado principio.

Esta última cuestión se traduce, entre otros aspectos, en la creación de una nueva obligación formal de documentación, el llamado *Masterfile*, que implica disponer de una información detallada de los sujetos y de las operaciones realizadas y que ha protagonizado la actualidad normativa y práctica en el ámbito tributario en los últimos tiempos[5].

En el plano interno, las previsiones que integran la nueva obligación de documentación han sido objeto de desarrollo por el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre por el que se desarrolla el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS)[6] y su modificación posterior por el Real Decreto Ley 6/2010, de 9 de abril, así como por el más reciente Real Decreto 897/2010, de 9 de julio.

La comprensión de este régimen sólo se alcanza si se tiene en cuenta su fuente última. Ello nos obliga a analizar el valor de las *Directrices* y su trascendencia pues no debe olvidarse que la compleja regulación que comprenden los textos citados integra el tipo infractor del artículo 16. 10 del TRLIS que, como es sabido, prevé un severo sistema de sanciones tributarias para el caso de incumplimiento de esta obligación.

2. LAS FUENTES DEL DERECHO Y EL *SOFT LAW*

Como paso previo al estudio de los efectos que tienen las *Directrices* de la OCDE en materia de documentación, debemos realizar unas breves consideraciones sobre el lugar que ocupan en las fuentes del Derecho. Para ello debemos analizar el fenómeno en el que se insertan, que no es otro que el de las recomendaciones que emanan de determinadas instituciones supranacionales.

Resulta usual utilizar la denominación de *soft law* para referirse a todos aquellos actos que carecen de eficacia normativa y que son dictados por organismos internacionales[7], ya tengan éstos poder normativo o y carezcan de él[8].

Ambos rasgos –el origen y su posición en el sistema de fuentes– son los característicos de este tipo de disposiciones pues, por un lado, carecen de efecto directo y, por otro, tienen su carta de naturaleza en el ámbito de las organizaciones internacionales. Las denominaciones utilizadas para referirse a este conjunto de instrumentos son variadas pues, entre otros, se incluyen las Recomendaciones, las Decisiones, las Comunicaciones, las Directrices, los Códigos de Conducta y otras figuras.

La exclusión del sistema de fuentes resulta de las propias normas que regulan esta cuestión, pues ni las normas internacionales, ni las comunitarias, ni las propias normas españolas incluyen a alguno de estos instrumentos entre aquellos que gozan de los efectos jurídicos propios de una norma de tal carácter. Es decir, carecen de la eficacia directa y *erga omnes*, así como de la oponibilidad propia de las leyes y de las demás normas jurídicas.

---

[5] GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.: "El régimen de documentación de las operaciones vinculadas", *RTT*, n. 87, 2009, p. 31.

[6] CAAMAÑO ANIDO: "Comentarios al nuevo régimen de documentación de las operaciones vinculadas", *Revista de Contabilidad y Tributación,* núm. 311, 2009, p. 44 ha criticado en nuestra doctrina la identificación operación vinculada-obligación de documentación.

[7] *Cfr*. SNYDER, F.: "The effectiveness of European Community law: institutions, processes, tools and techniques", *The modern law review, Blackwell*, Oxford, vol. 56, n. 1, 1993, p. 32.

[8] RUIZ HIDALGO, C.: *Tributación de la empresa en la Unión Europea*, Marcial Pons, Madrid, 2002, p. 27, destaca la falta de habilitación normativa para llevar a cabo la armonización en la imposición directa. Ello motiva la utilización de este tipo de instrumentos.

Sin embargo, se trata de herramientas técnicas con las que se pretende influir en el Derecho positivo de los distintos Estados estableciendo los principios informadores de las distintas reglamentaciones nacionales, detallando el tratamiento posible de los distintos aspectos del tema o realizando otra serie de consideraciones. En efecto, se trata de establecer el marco conceptual de una determinada materia así como las líneas maestras de una eventual regulación. Por lo tanto, su relevancia se encuentra en el plano principialista, de denominación o de tendencia.

La finalidad que se pretende es la de lograr la aproximación de legislaciones[9] y es por ello que su utilización es frecuente en organizaciones supranacionales de las que España forma parte[10]. Su uso responde en algunos casos, a la falta de poder legislativo –*v. gr.* OCDE– y, en otros, a la dificultad de aprobar una determinada normativa[11] o a la existencia de peculiaridades nacionales que hacen difícil el éxito de un régimen jurídico[12].

En ocasiones, el *soft law* termina siendo la base de la regulación de una determinada materia como ha sucedido con la regulación de las operaciones vinculadas en nuestro país. La forma en la que termina convirtiéndose en Derecho merece alguna consideración teórica desde el punto de vista de los principios de legalidad y de seguridad.

Desde la primera de las perspectivas anunciadas, queremos hacer referencia al déficit democrático que se pone de manifiesto en el seno de las organizaciones de las que emanan estas disposiciones. Ya hace algunos años, la profesora PITA GRANDAL puso de manifiesto como el fenómeno de las organizaciones internacionales y de la globalización estaban transformando la creación jurídica[13]. En efecto, la composición gubernamental, por técnicos o representantes de sectores económicos hace que no haya ocasión de plantear un debate en los órganos depositarios de la soberanía nacional sobre las distintas alternativas y soluciones[14]. En otros casos, se puede dar la paradoja de convertir en vinculante una determinada medida que no ha sido tramitada como norma a través de los procedimientos correspondientes, convirtiéndose en una especie de *backdoor legislation* o legislación por la puerta trasera[15].

Desde el punto de vista de la seguridad jurídica, la ausencia de una norma jurídica hace que se afecte de pleno a uno de los contenidos fundamentales de este principio como es que exista una norma pública, clara y precisa[16].

En la práctica, la adopción del sistema diseñado por la OCDE implica la estandarización internacional de la legislación y ello implica un cierto favorecimiento de la internacionalización de las actividades económicas dentro de ese proceso llamado globalización. Es por ello que se ha llegado a decir que las *Directrices* sobre precios de transferencia son el régimen internacional de esta cuestión[17], ello en la medida en que han conseguido una cierta armonización de los regímenes fiscales. Esta idea late

---

[9] BARREIRO CARRIL, M. C.: *Incidencia del Derecho comunitario en el sistema de fuentes desde la perspectiva del Derecho Financiero y Tributario*, Tesis de licenciatura (inédita), Universidad de Vigo, 2007, p. 131, destaca el principio de subsidiaridad como explicación la frecuencia con la que se acude a estos instrumentos.

[10] *Vid*. AUJEAN, M.: "European Commision launches comprehensive strategy to promote tax cooordination in the EU", *EC Tax Review*, n. 2, 2007, p. 63, insiste en la importancia de la coordinación entre las legislaciones de los países miembros.

[11] AUJEAN, M.: "Entre armonización, coordinación y cooperación reforzada: la política fiscal en la Unión ampliada", *Civitas-REDF*, n. 129, 2006, pp. 5 y ss., destaca el papel del *soft law*, sobre todo en la materia de la fiscalidad directa, para conseguir la integración entre la dimensión europea y el principio de soberanía de los Estados miembros, al tiempo que destacaba la complejidad del proceso de adopción de disposiciones normativas en la UE.

[12] GRIBNAU, H.: "Improving the legitimacy of soft law in EU Tax Law", *Intertax*, vol. 35, n. 1, pp. 30 y ss., destaca el uso del *soft law* para conseguir una menor pero mejor legislación en el ámbito de la UE y su utilización ante el recelo de algunos países miembros.

[13] *Vid*. PITA GRANDAL, A. M.: "Derecho comunitario y reserva de Ley", *Documentos de trabajo*, n. 11, 2002, pp. 311 y ss.

[14] El Foro conjunto UE-OCDE sobre Precios de Transferencia, por ejemplo, está compuesto por un experto de la Administración tributaria de cada Estado miembro y diez expertos del sector empresarial. Asisten a las reuniones, en calidad de observadores, representantes de los países candidatos a la adhesión y de la Secretaría de la OCDE.

[15] MARTÍN JIMÉNEZ, A.: "Towards Corporate Tax Armonization in the European Community", *Series on International Taxation*, n. 22, 1999, p. 243, en donde pone de manifiesto que ésta es una de las paradojas que se deriva del principio de subsidiariedad. En el mismo sentido, MULEIRO PARADA, L. M.: "Las medidas fiscales selectivas adoptadas por los entes territoriales autónomos" en VV. AA.: *La financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía*, Marcial Pons, Madrid, 2008, p. 296, en relación con la conversión en *hard law*.

[16] Sobre las manifestaciones de la seguridad jurídica, *vid*. GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pp. 127 y ss.

[17] EVEN, S.: "The arm's length Standard in North America", *Tax Notes International* , vol. 20, 2000, n. 6, p. 673.

en algunos informes de esta organización en los que se señala que el artículo 9 del *Modelo de Convenio* para evitar la doble imposición y las *Directrices* representan principios internacionalmente aceptados para fijar el valor de mercado de las operaciones entre empresas asociadas o vinculadas. Además, la influencia de estos instrumentos queda patente en la mayoría de los Convenios internacionales para evitar la doble imposición firmados por los distintos Estados.

Ciertamente, la adopción de un régimen de marcado carácter internacional favorece a las empresas multinacionales al reducir los costes administrativos y de negociación pero también evita conflictos entre Administraciones tributarias, así como situaciones de abuso de Derecho. Ello siempre que la interpretación del *soft law* sea uniforme en todos los países. En este sentido, el Consejo de la OCDE ha recomendado a los gobiernos que la aplicación del principio de libre competencia, recogido en el artículo 9 del *Modelo de Convenio*, sea uniforme y se evite la interpretación unilateral del mismo.

La Unión Europea ha adoptado los principios desarrollados en el seno de las *Directrices* de la OCDE y los ha desarrollado en el Foro Conjunto sobre precios de transferencia[18]. Con esta iniciativa se pretende lograr una interpretación uniforme y una aplicación homogénea del régimen previsto en las *Guidelines* o *Directrices*. Por lo tanto, se puede decir que se trata de articular un sistema común sobre precios de transferencia tanto por la pertenencia a una como a otra organización.

Los Estados tienen varias vías para aceptar este enfoque y una de ellas es, como señala CALDERÓN, aceptar las *Directrices* como base, modelo o antecedente[19]. Es aquí donde entendemos que se encuentra su verdadera importancia. Se trata de elementos a tener en cuenta en la interpretación de las distintas disposiciones nacionales pues constituyen el antecedente histórico de los preceptos que integran el Derecho positivo. Por lo tanto, si las normas tienen que interpretarse de acuerdo con los criterios del artículo 3 del Código Civil, como nos recuerda el artículo 12 de la Ley General Tributaria, resulta inevitable tener en cuenta que la regulación española tiene su origen en las propuestas y recomendaciones realizadas desde las organizaciones internacionales que venimos señalando.

Además, debe señalarse que también resulta relevante su utilización para la interpretación de los conceptos utilizados en las normas. De este modo, influyen en la interpretación gramatical de una determinada disposición interna. Así, el sentido usual, jurídico o técnico de algunas referencias normativas puede venir determinado por lo señalado en las *Directrices*.

A ello hay que añadir el valor que puede concederse al *soft law* en la interpretación teleológica de los preceptos vigentes pues, en muchos casos, la finalidad de la norma encontrará su explicación en estos textos. En todo caso, su valor interpretativo estará condicionado a que el Derecho positivo no contradiga expresamente su literalidad y su sentido[20].

La conclusión anterior se ve reforzada por lo señalado en la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, de 29 de diciembre de prevención del fraude fiscal que señala que uno de los objetivos de la reforma es "adaptar la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las *Directrices* de la OCDE sobre la materia y al Foro europeo sobre precios de transferencia, a cuya luz debe interpretarse la normativa modificada"[21].

Es así que a la hora de plantearse distintos supuestos jurídicos, esto es, a la hora de interpretar la normativa[22], deben de tenerse en cuenta los criterios, principios y soluciones planteados en dichos textos internacionales.

---

[18] La Comisión propuso la creación de un "Foro conjunto de la UE sobre los precios de transferencia" como ejecución de su Comunicación "Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales. Una estrategia para dotar a las empresas de una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria" del año 2001. El Foro Conjunto UE-OCDE sobre Precios de Transferencia fue creado en junio de 2002.

[19] CALDERÓN CARRERO, J. M.: "The OECD Transfer Pricing Guidelines as a Source of Tax Law: Is Globalization Reaching the Tax Law?", *Intertax*, vol. 35, 2007, n. 6, p. 16.

[20] Este aspecto es tenido en cuenta, en muchos casos, por las sentencias judiciales. Sobre esta cuestión, *vid*. PRIETO SANCHÍS, L.: *Interpretación jurídica y creación judicial del Derecho*, Temis, Lima, 2005.

[21] EZQUIAGA GANUZAS, F. J.: *La argumentación en la justicia constitucional española*, IVAP, Bilbao, 1987, p. 187, y BALAGUER CALLEJÓN, M. L.: *Interpretación de la Constitución y ordenamiento jurídico*, Tecnos, Madrid, 1997, p. 125, señalan la falta de normatividad directa de las Exposiciones de Motivos pero su importancia en la interpretación.

[22] SIOTA ÁLVAREZ, M.: *Analogía e interpretación en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2010, p. 147, señala la interconexión existente entre interpretación, como análisis de supuestos jurídicos, y calificación, referida a supuestos de hecho.

3. EL VALOR INTERPRETATIVO DE LAS *DIRECTRICES SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA* EN LA DOCUMENTACIÓN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS

El Capítulo V de la *Guía de Precios de Transferencia* se dedica a la documentación de las operaciones que pretende ser una referencia tanto para las Administraciones tributarias como para los contribuyentes. Para las primeras, servirá de referente en cuanto a los procedimientos y pruebas a obtener. Para los segundos, identifica la documentación que puede servir para cumplir con las obligaciones establecidas en las normas españolas.

En los últimos tiempos la mayoría de los países industrializados están adaptando su regulación interna a lo señalado en las *Guidelines* o *Directrices* sobre precios de transferencia en lo que se refiere a la exigencia de cierta documentación para las operaciones vinculadas. De acuerdo con lo señalado en el apartado anterior, vamos a analizar cómo influyen en la interpretación de algunos aspectos de la normativa española.

Una de las cuestiones que se plantean es la de la carga de la prueba. Las *Directrices* de la OCDE señalan que las obligaciones de documentación no están destinadas a imponer mayores cargas de prueba que las que imponen las legislaciones nacionales. En este sentido debe tenerse en cuenta la normativa española contiene dos reglas sobre la prueba que afectan directamente a las operaciones vinculadas. Por una parte, el artículo 105 de la LGT establece que le corresponde la prueba a quien pretende ejercitar el derecho y, por otra, que los artículos 18 y siguientes del RIS establecen obligaciones de documentación para estas operaciones. El derecho, o los derechos, a ejercitar en las operaciones entre empresas vinculadas son tanto el derecho de crédito que le corresponde a la Hacienda Pública como el derecho del contribuyente de deducir determinados gastos o a computar los ingresos. Por lo tanto, nos encontramos en una situación de confluencia de carga de prueba de ambos sujetos de la obligación tributaria que no puede ser interpretada de otro modo que como un implícito acogimiento del principio de facilidad probatoria[23]. Así puede desprenderse de la Exposición de Motivos de la Ley de Prevención del Fraude Fiscal que señala que "las obligaciones específicas de documentación deberán responder al principio de minoración del coste de cumplimiento, garantizando a la vez a la Administración tributaria el ejercicio de sus facultades de comprobación en esta materia".

No obstante, el RIS incluye una amplia documentación que debe cumplimentar el contribuyente cuyo incumplimiento pretende integrar el severo régimen sancionador del artículo 16.10 del TRLIS. Ello no hace otra cosa que desequilibrar la balanza relativa a la actividad probatoria al exigir una actividad excesivamente minuciosa y prolija al contribuyente. Ahora bien, como también recuerdan las *Directrices* de la OCDE, en la práctica de las comprobaciones no deben hacerse aseveraciones que hagan imposible la determinación del valor de mercado y que ambos sujetos de la obligación tributaria deben confiar en las pruebas de la otra parte. Ello es la plasmación del principio de proporcionalidad en materia probatoria[24].

Los contribuyentes deben determinar el valor de las operaciones de acuerdo con información de la que razonablemente puedan disponer al tiempo de realizar la transacción. Se trata de una plasmación del principio de proporcionalidad en cuanto a los medios de prueba, de modo que se excluye tanto la *probatio* diabólica como la utilización de medios exorbitantes. En este sentido, es razonable la prueba realizada mediante comparables externos –el importe de las operaciones con partes no vinculadas– como el realizado teniendo en cuenta datos de años anteriores con las oportunas matizaciones en función del mantenimiento o alteración de las circunstancias.

El Código de Conducta aprobado en el Foro conjunto UE-OCDE insiste en esta cuestión al señalar que no procede exigir "cargas administrativas no razonables" a las empresas y, especialmente, a las pequeñas empresas no debe exigírsele "una documentación tan voluminosa o detallada como para las empresas de dimensión mayor".

En cuanto a los aspectos temporales, las *Directrices* de la OCDE señalan que los particulares deben tener en cuenta la valoración antes de realizar las operaciones pero, en cuanto al momento en el que

[23] Este principio ha sido estudiado con profundidad y por primera vez en materia tributaria por PITA GRANDAL, A. M.: *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pp. 95 y ss.

[24] GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.: *ob. cit.*, p. 33, destaca que la exigencia de documentación debe de interpretarse de acuerdo con el principio de proporcionalidad.

debe de disponerse de las pruebas, se destaca el carácter no contemporáneo a las operaciones y, sobre todo, la disponibilidad de un plazo razonable de tiempo para aportar las pruebas. Por lo tanto, los requerimientos que efectúe la Administración deben de conceder un plazo de tiempo prudencial para que el contribuyente aporte todo el contenido documental que se le exige. En definitiva, entendemos que debe tenerse en cuenta la previsión del artículo 52.2 del Reglamento de aplicación de los tributos, aprobado mediante Real Decreto 1065/2007, en el sentido de conceder un plazo no inferior a diez días para su presentación.

El Código de Conducta también insiste en la idea del "plazo razonable" para la aportación de esta documentación. Así, a diferencia de lo que ocurre en otros sistemas jurídicos, no debe entenderse que la documentación debe estar disponible en cualquier momento para la Administración sino que ésta, o más bien el propio ordenamiento interno, debe de conceder un cierto margen temporal al contribuyente requerido para que aporte la documentación.

La forma de aportar la documentación, puede decirse que se ampara en el principio de libertad de forma pues se permite la aportación tanto de documentos originales como en forma de libro. En cualquier caso, donde se aprecia una mayor influencia en la legislación positiva es en la estructura o en los aspectos que deben ser objeto de justificación por el contribuyente. Las *Directrices* de la OCDE se refieren a una descripción general del negocio, la estructura general de la entidad, los supuestos de vinculación, el importe de las operaciones en los años precedentes y el volumen de transacciones internacionales. Los artículos 18 y 19 del RIS establecen la estructura y el contenido que debe tener tanto la documentación del grupo como la del obligado tributario.

El lenguaje de la documentación es importante en aquellas empresas multinacionales y lo mismo sucede con la propia obtención de los documentos. También la cuestión del idioma se deja a la libertad del contribuyente, si bien se prevé la obligación del contribuyente de traducir la documentación que sea relevante para la Administración. Ello puede implicar una dilación del procedimiento pero parece razonable entender que ello se convierta en un motivo justificado de duración. Lo mismo puede suceder con la obtención de los datos o documentos de las entidades residentes en otras jurisdicciones fiscales. En estos casos se establece que la Administración debe ponderar la necesidad de obtener dichos documentos frente a la carga que ello implica para el contribuyente. Por ello, sólo si son indispensables y no implican un coste desproporcionado para el contribuyente pueden ser requeridos al contribuyente.

Del mismo modo, sólo se deben requerir informaciones que pudiesen estar a disposición del contribuyente al tiempo de realizar las operaciones y que sea razonable su posesión por éste. Así, no pueden requerirse datos que no puedan obtenerse legalmente o que son confidenciales por razones de competencia, no están publicados o no pueden obtenerse de los mercados. Estos aspectos resultan aún más importantes cuando la entidad es una filial de una matriz no residente o cuando el contribuyente residente es un accionista minoritario.

La conservación de los documentos debe realizarse en los mismos términos que se contempla para el resto de documentación en el Derecho interno, sin que sea exigible la aportación de aquellos materiales que no se refieran al periodo de comprobación de las operaciones. Por lo tanto, debe pensarse en que el plazo coincide con el de prescripción. No obstante, también se deja libertad para que el contribuyente aporte los documentos que voluntariamente conserva o que tiene en su poder para demostrar, por ejemplo, los contratos a plazo.

En definitiva, todas estas consideraciones resultan de gran importancia para interpretar la normativa española. Piénsese que el Código de Conducta sobre esta materia contempla el compromiso de los Estados de no imponer sanciones relacionadas "con la documentación a los contribuyentes que cumplan de buena fe, de forma razonable y dentro de un plazo aceptable, la obligación de presentar una documentación armonizada y coherente".

4. CONCLUSIONES

En los últimos años vivimos un proceso en el que las recomendaciones o códigos de conducta aprobados tanto en el ámbito de la OCDE como de la UE inician un proceso de aproximación de legislaciones que, en algunos casos, culmina con la recepción por el Derecho interno de los Estados de sus previsiones.

Uno de los sectores en los que se observa esta evolución es el de las operaciones vinculadas o precios de transferencia. Las *Directrices* de la OCDE, primero, y el Código de Conducta fruto de los trabajos del Foro Conjunto con la Unión Europea, después, han avanzado en el proceso de trasladar a los contribuyentes la carga de la prueba sobre el valor de mercado en las transacciones entre empresas asociadas. Ello se ha traducido en la exigencia de una documentación sobre las operaciones que, en el caso español, se encuentra en los artículos 18 y 19 del RIS. Nuestro Derecho ha asumido como propio el contenido de los textos citados, por lo cual estas disposiciones juegan un importante papel en la interpretación de las normas vigentes, como recuerda la propia Exposición de Motivos de la Ley 36/2006 de Prevención del Fraude Fiscal.

Estos instrumentos de *soft law* constituyen el antecedente histórico de nuestra normativa y, del mismo modo, contribuyen a la interpretación gramatical y teleológica pues los principios y los conceptos hunden sus raíces en él. Además de estos aspectos, también creemos que su valor interpretativo resulta importante a la hora de analizar cuestiones como la carga de la prueba, la forma de la documentación, el momento de su aportación, el idioma de alguno de los datos, el tiempo de conservación o la consideración sobre el carácter confidencial de alguno de los documentos.

La doctrina del abuso del Derecho en la jurisprudencia del TJUE en el ámbito del IVA: estado de la cuestión y análisis de los casos pendientes

FRANCISCO M. CARRASCO GONZÁLEZ
(Universidad de Sevilla)

1. INTRODUCCIÓN

El objeto de la presente comunicación es exponer la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) sobre la doctrina del abuso del Derecho en el ámbito del IVA. Asimismo, pretendemos informar de los asuntos que actualmente se encuentran pendientes ante el TJUE que, como veremos, pueden servir para consolidar la jurisprudencia ya existente.

En este tema, hemos de partir del dato de que no existe en el ámbito de la Unión Europea (UE) una cláusula general anti-abuso, ni en el Derecho originario ni en el Derecho derivado. Realmente, como ha sostenido la doctrina, únicamente existen en algunas Directivas preceptos que habilitan la aplicación de las normas internas anti-abuso, o que suponen un reenvío expreso a esa normativa interna anti-abuso. En consecuencia, estas normas internas resultan autorizadas por las Directivas, pero no suponen una transposición, en sentido estricto, de las mismas. Sin embargo, las instituciones de la UE siempre han estado preocupadas por el hecho de que los operadores jurídicos realicen una utilización abusiva de los derechos conferidos por el ordenamiento de la UE, en particular, a que estos derechos se empleen con la finalidad de elusión o de evasión fiscal. Esta preocupación ha dado lugar a una copiosa jurisprudencia en el ámbito de la imposición directa, según la cual el riesgo de evasión fiscal supone una razón imperiosa de interés general que es capaz de justificar la aplicación de una norma interna anti-abuso (*v. gr.* normas anti-subcapitalización, régimen de transparencia fiscal para sociedades extranjeras controladas) que restringe una libertad fundamental del Tratado, siempre que esa aplicación sea proporcionada y esté dirigida a evitar montajes puramente artificiales, carentes de un verdadero sustrato económico. La sentencia del TJUE fundamental en este ámbito es la dictada el 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes,* C-196/04, a la que han seguido posteriormente otras (STJUE de 13 de marzo de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04; STJUE de 17 de enero de 2008, *Lammers & Van Cleeff*, C-105/07, entre otras) La Comisión ha resumido esta jurisprudencia en el documento COM (2007) 785 final, "aplicación de medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa dentro de la UE y en relación con terceros países", con la pretensión de que los Estados revisen su derecho interno y lo adecúen a esta jurisprudencia.

Menos abundante ha sido la jurisprudencia del TJUE que ha aplicado la doctrina del abuso de derecho en el ámbito de la imposición indirecta. Aunque existe algún pronunciamiento sobre restituciones a la exportación (STJUE de 14 de diciembre de 2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99), la doctrina más influyente se encuentra en varios asuntos relativos al IVA (STJUE de 21 de febrero de 2006, *Halifax y otros*, C-255/02; STJUE de 21 de febrero de 2006, *University of Huddersfield*, C-223/03; STJUE de 21 de febrero de 2008, *Part Service*, C-425/06).

2. RESUMEN DE LA JURISPRUDENCIA DEL TJUE SOBRE LA APLICACIÓN DE LA DOCTRINA DEL ABUSO DE DERECHO EN EL IVA

La jurisprudencia que se ha ocupado de la doctrina del abuso del derecho en el ámbito del IVA puede sintetizarse en los siguientes puntos:

— El TJUE ha reconocido en el Derecho de la UE un principio general de prohibición de prácticas abusivas. Según este principio, los justiciables no pueden prevalerse de las normas de la UE de

forma abusiva o fraudulenta (STJUE de 12 de mayo de 1998, *Kefalas y otros*, C-367/96; STJUE de 23 de marzo de 2000, *Diamantis*, C-373/97, y STJUE de 3 de marzo de 2005, *Fini H*, C-32/03). Por tanto, la aplicación del Derecho de la UE no puede extenderse hasta llegar a cubrir las prácticas abusivas de los operadores económicos, esto es, las operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino para beneficiarse exclusivamente y de forma abusiva de las ventajas establecidas en el Derecho de la UE (STJUE de 11 de octubre de 1977, *Cremer*, 125/76; STJUE de 3 de marzo de 1993, *General Milk Products*, C-8/92, y *Emsland-Stärke*, antes citada).

— Esta prohibición de prácticas abusivas se aplica igualmente en el ámbito del IVA, puesto que la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112/CE. Así resulta de diversos preceptos de la Directiva que autorizan a los Estados a establecer excepciones al régimen del IVA generalmente aplicable (*v. gr*. art. 80, en relación a la determinación de la base imponible en supuestos de vinculación entre las partes; art. 131, referido a la posibilidad de que los Estados condicionen el reconocimiento de ciertas exenciones; o el art. 395, relativo a medidas especiales de excepción autorizadas por el Consejo). Ahora bien, como señaló el Abogado General POIARES MADURO en sus conclusiones al asunto *Halifax*, en la medida que el principio de prohibición de abuso constituye un principio general de interpretación, no requiere un reconocimiento legal expreso por el legislador comunitario para que sea aplicable a las disposiciones de la Directiva IVA. Antes bien, aun cuando existiera una disposición en la Directiva IVA que expresamente formulara ese principio, podría considerarse como una mera declaración o codificación de un principio general existente. El carácter de principio general del Derecho de la UE implica asimismo que su aplicación no depende de lo previsto en los ordenamientos internos.

— La comprobación de que existe una práctica abusiva en el IVA está supeditada al cumplimiento cumulativo de dos requisitos. Tales requisitos se fundamentan, en primer lugar, en el imperativo de seguridad jurídica. Obsérvese como las exigencias de seguridad jurídica se relativizan en este ámbito. No fundamentan la proscripción de la doctrina del abuso de derecho en el IVA, sino que condicionan su aplicación de manera que se declare únicamente en los supuestos en que realmente puede verificarse la existencia de una práctica abusiva. Con base en la seguridad jurídica, no puede hacerse valer una interpretación formalista estricta de los preceptos fiscales pertinentes, contraria al espíritu y los objetivos de esos mismos preceptos, ni tampoco puede invocarse la necesidad de que existan cláusulas anti-abuso específicas en la legislación que traten de impedir tales prácticas abusivas.

— En segundo término, la exigencia de requisitos para constatar la existencia de prácticas abusivas se basa en el reconocimiento por el TJUE de que el sujeto pasivo del IVA tiene derecho a elegir libremente la estructura de su actividad, de modo que limite su deuda tributaria dentro de las posibilidades que le ofrece la normativa del IVA. El sujeto pasivo no está obligado, pues, a escoger aquella estructura que maximice el pago del IVA. En otras palabras, el Derecho de la UE admite el recurso a las llamadas economías de opción.

— Según el TJUE, para declarar la existencia de una práctica abusiva, es necesario que en primer lugar, el juez nacional compruebe si a pesar del cumplimiento formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Directiva IVA y de la legislación nacional por la que se adapta el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones controvertidas tienen como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión ha de considerarse contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones. Es preciso pues que se realice un análisis comparativo entre la finalidad del régimen jurídico aplicable y la finalidad y los resultados conseguidos por la actividad o actividades de que se trate. Puede decirse entonces que este primer requisito tiene una naturaleza objetiva y consiste básicamente en verificar que se ha vulnerado la finalidad de la norma defraudada.

— En relación a este primer requisito, el TJUE ha sostenido en el asunto *Halifax* que sería contrario al principio de neutralidad fiscal y al sistema de deducción del IVA soportado permitir a un sujeto pasivo la deducción de la totalidad del IVA soportado cuando en el curso de sus transacciones comerciales normales ninguna disposición del Derecho de la UE o del derecho interno habría permitido esa deducción del IVA, o lo habría permitido sólo parcialmente. Asimismo, en el caso

Part Service concluyó que la reducción ficticia de la base imponible de la operación de arrendamiento financiero, descomponiendo lo que sería normalmente una única operación en varias para lograr así la aplicación de ciertas exenciones referidas a las operaciones financieras y de seguro, se opone a la regla de la Directiva IVA que ordena la imposición total de la contraprestación recibida por el destinatario de la prestación de servicios.

— En segundo lugar, la constatación de una práctica abusiva en el IVA exige, según el TJUE, que de un conjunto de elementos objetivos resulte que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal. Por tanto, no cabe plantearse la existencia de una práctica abusiva cuando las operaciones en cuestión puedan tener una justificación distinta de la mera obtención de ventajas fiscales. Este requisito en principio puede parecer de naturaleza subjetiva en la medida que se dirige a verificar la finalidad de las actividades realizadas (lo que no debe confundirse con la intención subjetiva de las partes intervinientes en esas actividades). Sin embargo, esta finalidad de las operaciones controvertidas debe determinarse con arreglo a un conjunto de factores de índole objetiva.

— El TJUE ha precisado que puede declararse la existencia de una práctica abusiva cuando la búsqueda de un ahorro fiscal constituya la finalidad *esencial* de la operación o de las operaciones de que se trate. Esto significa que la obtención de la ventaja fiscal no tiene que ser necesariamente la finalidad *única* de las operaciones controvertidas. Por tanto, puede constatarse la existencia de prácticas abusivas cuando además del ahorro fiscal existan otros objetivos de naturaleza económica (por ejemplo, de *marketing*, de organización o de garantía) que no son los objetivos preponderantes de las operaciones realizadas.

— Igualmente, en relación a esta segunda exigencia, el TJUE ha aclarado que compete al juez nacional comprobar el contenido y el significado real de las operaciones controvertidas para determinar cuál es su finalidad esencial. En esta tarea, según el TJUE, el juez nacional puede tener en cuenta el carácter puramente artificial de las operaciones, así como los vínculos de carácter jurídico, económico y/o personal entre los operadores implicados en el supuesto plan de reducción de la carga fiscal.

— La concurrencia de estos elementos constitutivos de la práctica abusiva corresponde, por tanto, al juez nacional, y su prueba se efectuará de acuerdo con las reglas procedimentales o procesales internas. No obstante, el TJUE puede, en el marco de una decisión prejudicial, aportar precisiones destinadas a orientar al juez nacional.

— La verificación de la existencia de una práctica abusiva comporta la denegación de la ventaja fiscal indebidamente obtenida. De este modo, aunque el derecho a deducir el IVA soportado constituye una regla fundamental del sistema IVA, y por tanto, en principio no puede limitarse, el TJUE ha sostenido que el Derecho de la UE se opone a que se permita el ejercicio del derecho a deducir cuando se pretenda ejercitar en relación a unas operaciones sobre las que se ha constatado la existencia de prácticas abusivas.

— En el caso de que se constate la existencia de una práctica abusiva, la consecuencia lógica y natural, según el TJUE, es la redefinición de las operaciones controvertidas de modo que se restablezca a la situación a como habría sido de no haber existido las operaciones constitutivas de esa práctica abusiva. Por tanto, la Administración tributaria nacional está facultada para solicitar, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas respecto a las operaciones en las que existió un derecho a la deducción ejercido abusivamente. En ese caso, como contrapartida, la Administración también debe tener en cuenta los supuestos en que hubo una repercusión artificial del IVA, y así la Administración tendría que devolver, en su caso, los excedentes que se pudieran originar. Por último, la Administración debe permitir al sujeto pasivo que se deduzca el IVA que hubiera soportado en el caso de que no se hubieran producido las prácticas abusivas.

— En cuanto a las sanciones, el TJUE ha declarado que la constatación de una práctica abusiva no debe conducir necesariamente a la imposición de una sanción. Para ello, obviamente es necesario que, conforme al principio de tipicidad del derecho sancionador, exista una base legal clara y exenta de ambigüedades. De esta afirmación del TJUE parece desprenderse que la posibilidad de sancionar en el caso de prácticas abusivas en el IVA es una cuestión que depende de lo que se establezca en los derechos internos. El Derecho de la UE ni obliga ni se opone a la imposición de sanciones por prácticas abusivas en el IVA.

3. ASUNTOS PENDIENTES ANTE EL TJUE

En la actualidad tenemos noticia de que existen tres asuntos, pendientes de resolver por el TJUE, en los que se discute la aplicación de la prohibición de prácticas abusivas en el IVA. Sobre estos tres asuntos se han publicado ya las conclusiones de los Abogados Generales. Resulta interesante analizar si estos nuevos casos podrían aportar alguna matización o innovación al corpus jurisprudencial ya existente en este ámbito. Asimismo, se ha dirigido una cuestión prejudicial al TJUE en la que se pregunta la aplicación de la jurisprudencia sobre abuso del derecho, tal como ha sido definida en el ámbito del IVA, en el ámbito de los impuestos directos no armonizados.

3.1. Asunto C-103/99, *Weald Leasing*

Respecto a este caso, el Abogado General MAZÁK ha presentado conclusiones que fueron publicadas el 26 de octubre de 2010. Los hechos de este caso son relativamente simples. *CML* y *CARL* son dos sociedades del Reino Unido que pertenecen al mismo grupo societario (*Churchill Group*). Este grupo presta fundamentalmente servicios de seguro exentos de IVA. Por ello, la prorrata de deducción de ambas sociedades es aproximadamente del 1 por 100. Para evitar tener que pagar una parte considerable del IVA no recuperable en el momento de la adquisición de nuevos activos, estas dos sociedades acordaron con otra sociedad del mismo grupo (*Weald Leasing*) que ésta adquiriera los activos necesarios, celebrara un contrato de arrendamiento financiero con otra sociedad no integrante del grupo (*Suas*) y ésta a su vez los subarrendara a *CML* y *CARL*. De este modo, el pago del IVA no recuperable a través de la deducción se repartía a lo largo de la vigencia del contrato de arrendamiento financiero, con ocasión del pago de cada una de las rentas, de modo que se obtenía una ventaja de tesorería (un diferimiento en la tributación). La interposición de la sociedad Suas (no vinculada) tenía como objetivo impedir que la Administración del Reino Unido aplicara la regla del valor normal del mercado en los arrendamientos financieros. Los *Commissioners* consideraron que las operaciones controvertidas constituían un abuso de derecho y denegaron a *Weald Leasing* la deducción del IVA soportado por la adquisición de los activos que posteriormente son arrendados. La liquidación complementaria efectuada fue recurrida judicialmente, y en segunda instancia, la *Court of Appeal of England and Wales* planteó diversas cuestiones prejudiciales al TJUE.

En su escrito de remisión, el tribunal inglés considera que no tiene dudas de que se cumple el segundo requisito de práctica abusiva establecido por el TJUE, esto es, que la alambicada estructura negocial utilizada (un arrendamiento financiero de activos, realizada por una sociedad vinculada cautiva, en el que participa además un tercero interpuesto, en lugar de una simple adquisición directa de tales activos) se justifica principalmente por motivos de ahorro fiscal. Sin embargo, el tribunal inglés duda de que la ventaja fiscal obtenida (el diferimiento en la tributación) sea contraria a los objetivos de la normativa del IVA. Los gobiernos que presentaron observaciones a este caso alegaron básicamente que las operaciones controvertidas tenían un carácter artificioso, que encubrían la verdadera realidad económica y comercial subyacente, y que suponían, en definitiva, una lesión del principio de neutralidad fiscal. En cambio, la sociedad recurrente y la Comisión sostuvieron que no existía una práctica abusiva, ya que la posibilidad de acudir a un arrendamiento financiero está prevista en la Directiva y en este caso sólo se consigue un aplazamiento en el pago de la deuda tributaria, pero no se persigue una reducción directa de la misma, ni se pretendió recuperar un importe mayor al IVA soportado.

En un primer momento, el Abogado General parece posicionarse a favor de los argumentos de *Weald Leasing* y de la Comisión, aunque finalmente terminará reconociendo la existencia de una práctica abusiva. Así, en primer lugar, el Abogado General destaca que el hecho de optar por el arrendamiento financiero de activos en lugar de la adquisición directa, para obtener de este modo un trato fiscal más favorable, no es base suficiente para concluir la existencia de una práctica abusiva. Parece así señalar que estamos ante un caso de economía de opción. Por otro lado, resta importancia a la ventaja fiscal obtenida. Así, señala que el arrendamiento no da lugar por sí solo a que el operador pague menos IVA o deduzca más impuesto del que le corresponde; y que tal ventaja no es abusiva *per se* ya que se podría haber obtenido en igualdad de condiciones con un contrato de arrendamiento celebrado con un tercero no vinculado. En su opinión, sólo cuando las rentas acordadas en el contrato de arrendamiento fueran artificiosamente bajas, que no reflejen las condiciones normales del mercado,

disminuyendo de ese modo artificiosamente a su vez el importe del IVA que ha de pagarse, la parte de la transacción relativa al nivel de rentas sería contraria a los objetivos de la normativa del IVA.

En definitiva, el Abogado General concluye que el recurso al arrendamiento financiero con la intervención de una sociedad vinculada "cautiva" no constituye, por sí mismo, una práctica abusiva del IVA. Sin embargo, a continuación, el Abogado General tiene en cuenta el hecho de que se hubiera interpuesto una compañía no vinculada (*Suas*) entre la sociedad cautiva (*Weald Leasig*) y las otras dos sociedades del grupo (*CML* y *CARL*). Según el Abogado General, esta interposición tenía como finalidad evitar que los *Commissioners* aplicaran las normas nacionales adoptadas, en ejecución de la Directiva IVA, que permitían valorar las operaciones por su valor normal de mercado en caso de operaciones vinculadas. En estas circunstancias, el Abogado General sí considera que existe una práctica abusiva del IVA. En definitiva, el Abogado General viene a aplicar la conocida *step transactions doctrine*. Si bien aisladamente puede considerarse que las distintas operaciones o negocios no constituyen un abuso de derecho, de un análisis global del conjunto de las operaciones realizadas sí puede concluirse la existencia de una práctica abusiva.

Es posible realizar algunas consideraciones a la argumentación del Abogado General. De entrada, cabe resaltar que el Abogado General MAZÁK no innova sustantivamente la doctrina del TJUE sobre abuso del derecho en el IVA. En principio, aplica la doctrina del TJUE expuesta en los casos anteriores. Ahora bien, se percibe que el Abogado General interpreta esta doctrina en un sentido estricto. El propio Abogado General es consciente de esta circunstancia y la justifica. En su opinión, con base en la seguridad jurídica y en la libertad del operador económico para organizar su actividad empresarial, el abuso de derecho en materia de IVA "debe aplicarse únicamente en supuestos excepcionales en los que el abuso es evidente, y cualquier remedio debe aplicarse comedidamente y limitarse al abuso de que se trate".

Por otro lado, no creemos que sea metodológicamente correcto valorar la existencia de una práctica abusiva analizando separadamente cada una de las operaciones realizadas, como en un principio realiza el Abogado General. No parece acertado, desde un punto de vista metodológico, declarar que no existe práctica abusiva por el hecho de celebrar un contrato de arrendamiento financiero, y afirmar luego que sí existe tal práctica cuando se usa una sociedad interpuesta no vinculada. En la medida que ambas circunstancias están conectadas, ya que la ventaja fiscal no se podría conseguir la una sin la otra, debe realizarse una declaración única sobre la existencia o no de práctica abusiva. Tampoco queda muy claro en las conclusiones del Abogado General si se está verificando sólo la concurrencia del primer requisito establecido por el TJUE (la vulneración de la finalidad de la norma defraudada), como solicitó el juez nacional, o si en cambio se está comprobando la existencia de los dos requisitos exigidos por el TJUE.

Por lo que refiere al contenido de la argumentación, consideramos que no debe descartarse, desde un principio, la existencia de práctica abusiva por el hecho de que la ventaja fiscal consista en un diferimiento. El modo en que se materialice la ventaja fiscal es irrelevante en el análisis de la existencia de una práctica abusiva. Puede afirmarse que un diferimiento es una ventaja fiscal menos interesante que una reducción de impuestos, pero, desde luego, constituye una ventaja fiscal. Por otro lado, es cierto que el recurso al arrendamiento financiero es una posibilidad prevista en la Directiva, pero en eso consiste precisamente uno de los elementos del abuso, en emplear una norma de cobertura, de manera que la operación sea formal y aparentemente correcta. La dificultad de este caso quizás sería determinar qué finalidad de la normativa del IVA ha sido vulnerada, y modestamente creemos que el Abogado General no logra identificar esta finalidad. En nuestra opinión, podría sostenerse fundadamente que se han incumplido los objetivos de las reglas del devengo y de exigibilidad del impuesto.

Por otro lado, el Abogado General argumenta que este ahorro fiscal se podría haber obtenido sin necesidad de acudir a una sociedad interpuesta no vinculada (apartado 21 de las conclusiones). En cambio, más adelante, el Abogado General afirma que el recurso a una sociedad interpuesta constituye una práctica abusiva pues supone la utilización de una estructura puramente artificiosa destinada esencialmente a la obtención de una ventaja fiscal al impedir a las autoridades tributarias decidir que se considere que el valor de los arrendamientos financieros entre personas vinculadas sea su valor normal de mercado (apartado 25 de las conclusiones). Este razonamiento nos parece contradictorio. En nuestra opinión, parece claro que la intervención de la sociedad interpuesta no vinculada era necesaria para alcanzar la ventaja fiscal (en caso contrario, no tendría sentido alguna su participación). Siendo así, consideramos igualmente claro que la constatación de la práctica abusiva debe realizar-

se, como hemos mencionado anteriormente, tras un examen conjunto de las distintas circunstancias y operaciones concurrentes.

3.2. Asunto C-277/09, *RBS Deutschland Holdings*

En este asunto las conclusiones del Abogado General MAZÁK fueron presentadas el 30 de septiembre de 2010, y al igual que en el caso anterior, el Abogado General aplicará la doctrina del abuso de derecho de forma restrictiva. Los hechos del caso son resumidamente los siguientes. *RBSD* es una sociedad alemana que se dedica a prestar servicios bancarios y de *leasing*. No tiene establecimiento permanente en el Reino Unido. Esta sociedad compró a la sociedad británica *VFS* determinados vehículos de motor por los que se repercutió el IVA correspondiente. Al mismo tiempo, se firmó un contrato de opción de venta por el cual *RBSD* podía exigir a *VFS* la recompra de esos vehículos. En tercer lugar, respecto de esos mismos vehículos, *RBSD* firmó un contrato de *leasing* con *Vinci*, sociedad constituida en el Reino Unido, y que era la sociedad matriz de *VFS*. El pago de las cuotas del arrendamiento financiero, recibidas por *RBSD*, no estaba sujeto a IVA en el Reino Unido, ya que según la legislación de este país dichas operaciones se consideraban prestaciones de servicios y se entendían localizadas en la sede del prestador, es decir, Alemania. Sin embargo, en Alemania tampoco estaban sujetas estas operaciones de arrendamiento financiero ya que se consideraban, según su legislación, entregas de bienes que deben entenderse localizadas en el lugar en que se efectúan las entregas, esto es, en el Reino Unido. Posteriormente, *RBSD* traspasó los contratos en cuestión a una filial (*LL*), la cual, años más tarde, ejerció la opción de venta, y por tanto, *VFS* tuvo que recomprar los vehículos y por ello se le repercutió un IVA. Pues bien, la controversia deriva de que *RBSD* solicitó en el Reino Unido la deducción de las cuotas de IVA soportadas como consecuencia de la adquisición de los vehículos a la sociedad *VFS*. Los *Commissioners* denegaron la deducción basándose en que la Directiva IVA no permite la deducción de un IVA soportado por la adquisición de bienes que posteriormente se utilizan en operaciones por las cuales no se puede repercutir el IVA. Según las autoridades del Reino Unido, *RBSD* habría participado en una práctica abusiva ya que las condiciones del *leasing* se habrían establecido para aprovecharse de las diferentes formas de adaptar los derechos internos a la Directiva IVA, con el propósito de obtener una ventaja fiscal contraria a los objetivos del IVA. *RBSD* recurrió judicialmente la decisión de los *Commissioners*. En segunda instancia, la *Court of Session of Scotland* dirigió varias cuestiones prejudiciales al TJUE en las que preguntó, entre otros aspectos, si podía denegarse en este caso el derecho a la deducción con base en el principio de prohibición de prácticas abusivas.

El Abogado General expone un resumen de la jurisprudencia existente sobre el abuso del derecho en el ámbito del IVA, y a continuación, resalta que corresponde al juez nacional aplicar los criterios establecidos por el TJUE a las circunstancias particulares del caso y comprobar, por tanto, si concurren los elementos constitutivos de una práctica abusiva. No obstante, el Abogado General ofrece una serie de pautas orientativas que van en la línea de rechazar la existencia de una práctica abusiva en este caso. Así, en relación al primer criterio señalado por la jurisprudencia del TJUE (incumplimiento de la finalidad de la normativa), el Abogado General señala que cuando un sujeto pasivo saca provecho de una "anomalía" o una incoherencia en el sistema del IVA, como la que surge en este caso, y que se debe a las diferencias en la aplicación de dicho sistema entre los Estados miembros, no todo "aprovechamiento" de esa posibilidad por el sujeto pasivo debe considerarse automáticamente constitutiva de abuso.

Por lo que se respeta al segundo criterio (existencia de un objetivo esencialmente fiscal), el Abogado General recuerda que el sujeto pasivo tiene derecho a elegir la estructura de su actividad de modo que se limite su deuda tributaria. A continuación, el Abogado General defiende que la constatación de esa finalidad esencialmente fiscal no puede fundamentarse en el simple hecho de que se haya elegido a una filial extranjera para llevar a cabo la operación en lugar de a un proveedor establecido en el país de que se trata. La argumentación del Abogado General es absolutamente lógica, y por lo demás, coherente con la establecida por el propio TJUE en la imposición directa, en relación a la justificación de restricciones a las libertades económicas del Tratado con base en la necesidad de evitar abusos. En efecto, se trataría sencillamente de trasladar aquí la conocida doctrina establecida en el asunto *Cadbury Schweppes*, según la cual las restricciones a una libertad de circulación sólo estarían justificadas cuando se opongan a comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado, circunstancia que debe verificarse en atención a elementos objetivos y verificables por terceros. Esta

línea jurisprudencial ya se aplicó en el ámbito del IVA en la sentencia del TJUE de 22 de mayo de 2008, *Ampliscientifica y Amplifin*, C-162/07, en la que se consideró que no era una exigencia desproporcionada a la prohibición de prácticas abusivas en el IVA que una normativa nacional permitiera la tributación consolidada de un grupo de sociedades sólo cuando la sociedad matriz hubiera poseído cierto porcentaje de participación en las sociedades filiales durante un período anterior al de acogimiento a ese régimen fiscal beneficioso, de modo que se pudiera comprobar que la elección de ese régimen no fuera el fruto de la intención exclusiva de lograr una ventaja fiscal, sino el resultado de una elección económica a más largo plazo. En definitiva, la argumentación del Abogado General en este asunto *RBS Deutschland* implica atender a la sustancia económica sobre la forma, y por tanto, el ejercicio real de una libertad de circulación reconocida por el TJUE (como en este caso contratar un servicio con una compañía de otro Estado miembro) no puede constituir un indicio de que la artificiosidad de las operaciones tiene una finalidad exclusiva o primordialmente fiscal.

3.3. Asunto C-285/09, procedimiento penal contra *R*

En este caso las conclusiones elaboradas por el Abogado General CRUZ VILLALÓN fueron publicadas el 29 de junio de 2010. Hace referencia a una cuestión prejudicial planteada por el *Bundesgerichtshof* (Tribunal Supremo federal de Alemania) en relación a un proceso penal. El acusado (el *Sr. R*) es un nacional portugués, administrador de una sociedad alemana dedicada al comercio de coches de lujo. Este señor vendió en Alemania una cantidad considerable de vehículos de segunda mano a empresas de compraventa de coches establecidas en Portugal. Las operaciones fueron declaradas como entregas intracomunitarias de bienes exentas, y efectivamente, parece que se cumplieron todos los requisitos necesarios de la exención. Tales operaciones deberían ser gravadas en Portugal como adquisiciones intracomunitarias. Sin embargo, el *Sr. R* indicó en las facturas compradores ficticios, con el propósito de que los verdaderos compradores no pudieran ser identificados en Portugal, lo que le permitía vender los coches a un mejor precio. En primera instancia, un tribunal penal alemán consideró que estas falsificaciones conllevaban la denegación de las exenciones de las entregas de IVA, y lo que es más grave, la condena al *Sr. R* de tres años de prisión por delitos de evasión de impuestos. En el marco de un recurso de casación contra esa sentencia condenatoria, el *Bundesgerichtshof* pregunta al TJUE si la Directiva IVA debe interpretarse, con base en la prohibición de prácticas abusivas, en el sentido de que a los implicados en una o más operaciones dirigidas a la evasión de impuestos debe denegárseles las ventajas fiscales dispuestas en general para las operaciones concretas (en este caso, la exención de las entregas intracomunitarias), siempre que el sujeto pasivo sea consciente de la práctica abusiva o fraudulenta y participe en ella. Hay que tener en cuenta además que en el marco de un procedimiento fiscal que se sigue contra el *Sr. R* por los mismos hechos, el tribunal fiscal consideró que en este caso no debía aplicar la prohibición de abuso de derecho.

En este caso, a la luz de la jurisprudencia existente, tanto las conclusiones del Abogado General como el futuro razonamiento del TJUE son bastantes previsibles. Como acertadamente señala el Abogado General parece claro que no se cumplen las condiciones de una práctica abusiva en el IVA, lo que no significa que no sea una práctica fraudulenta. No ha existido una mera aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes. En otras palabras, no ha habido artificiosidad. En efecto, las entregas se han producido efectivamente. Por otro lado, las ventas eran operaciones económicamente rentables, no operaciones ficticias creadas para obtener una ventaja fiscal. Si argumentáramos con la terminología empleada en el ordenamiento tributario español, podría concluirse fácilmente que no existe un fraude a la ley tributaria (o conflicto en la aplicación de la norma), sino un caso claro de simulación, como consecuencia de la ocultación deliberada de ciertos datos fiscalmente relevantes. Incluso sería difícil considerar que se ha conseguido una ventaja fiscal, ya que habría que interpretar ese requisito en sentido amplio, como obtención de una ventaja fiscal para sí o para un tercero (en este caso, los compradores que operaban en Portugal).

3.4. Asunto C-417/10, *3 M Italia*

En el *Diario Oficial de la UE* núm. C 288, de 23 de octubre de 2010, se publicó una petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo italiano en el marco de un litigio entre la Agencia tributaria italiana y la sociedad 3 M Italia. Todavía no han sido publicadas las conclusiones del Abo-

gado General, ni siquiera sabemos si efectivamente se presentaran conclusiones. No obstante, según las noticias que tenemos del caso, a través de la prensa italiana, el litigio principal se refiere a una sociedad de EEUU que ha constituido un usufructo sobre las acciones de una filial italiana a favor de otra sociedad de EEUU, la cual, a su vez, lo transfiere a favor de otra sociedad italiana. Parece ser que el objetivo de estas operaciones es conseguir la aplicación de un régimen fiscal más favorable en el supuesto de reparto de dividendos. Pues bien, en estas circunstancias, el Tribunal Supremo italiano ha preguntado si el principio de lucha contra el abuso de Derecho en materia fiscal, tal como se define en las sentencias *Halifax* y *Part Service* (referidas al IVA), constituye un principio fundamental del Derecho de la Unión únicamente en el ámbito de los impuestos armonizados y en las materias reguladas por normas de Derecho derivado de la Unión, o se aplica también, como casos de abuso de libertades fundamentales, a los impuestos no armonizados, como los impuestos directos, cuando el hecho imponible está constituido por hechos económicos transnacionales.

Realmente desconocemos aún las razones que han llevado al Tribunal Supremo italiano a plantear esta cuestión prejudicial, pero, en principio, es bastante sorprendente, si tenemos en cuenta que la doctrina jurisprudencial sobre abuso del derecho se gestó, inicialmente, en el ámbito de los impuestos directos, y de ahí se trasladó al IVA. Resulta además que toda la doctrina del TJUE sobre el abuso del derecho parte de la consideración de la existencia de un principio general de prohibición de prácticas abusivas, no limitado pues a un determinado sector material del ordenamiento. Quizás el Tribunal Supremo italiano pretende que el TJUE aclare si existe alguna diferencia relevante en la aplicación de la prohibición de prácticas abusivas según se trate de impuestos directos no armonizados o del IVA.

BIBLIOGRAFÍA

GARCÍA BERRO, F.: "Sobre los modos de enfrentar la elusión tributaria y sobre la jurisprudencia tributaria en materia de simulación", *REDF*, núm. 145, pp. 41-95, BIB 2010\118.

GARCÍA PRATS, F. A.: "Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho comunitario", en AA. VV.: *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*, IEF, Madrid, 2002, pp. 163-205.

RIBES RIBES, A.: "Las medidas tributarias anti-abuso en la jurisprudencia comunitaria", *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2009, BIB 2009\19.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: "El abuso del derecho en el ámbito del IVA: una nueva precisión en la doctrina elaborada por la jurisprudencia comunitaria", *Quincena Fiscal*, núm. 9, 2008, BIB 2008\598.

SOLER ROCH, M. T.: "Las medidas antiabuso en el ámbito de la Unión Europea", en AA. VV.: *Armonización y coordinación fiscal en la UE. Situación actual y posibles líneas de reforma*, CEF, 2010, pp. 301-306.

A propósito del concepto de "propiedad económica" en las *Directivas* comunitarias. Interpretación, calificación y prácticas abusivas. Conclusiones del Abogado General Sr. JÁN MAZÁK presentadas el 30 de septiembre de 2010 en el asunto *RBS Deutschland Holdings GmbH*

VICTORIA EUGENIA COMBARROS VILLANUEVA
(Universidad de las Islas Baleares)

I. INTRODUCCIÓN

La presente comunicación tiene por objeto el análisis de las conclusiones del Abogado General, Sr. MAZÁK, ante la petición de decisión prejudicial planteada por la *Court of Session of Scotland* ante el TJCE, ante un problema de interpretación del artículo 17, apartado 3, letra *a*) de la Sexta Directiva IVA, en el que se trata de determinar si se acomoda a las exigencias comunitarias la negativa de la Administración tributaria del Reino Unido competente para la recaudación del IVA (*Commissioners for Her Majesty´s Revenue and Customs*) de proceder a la devolución del IVA soportado en la compra en Gran Bretaña de vehículos a motor utilizados en operaciones de *leasing* realizadas en Alemania, justificando tal negativa en que no se devengó cuota alguna del IVA en las operaciones de *leasing* ni en el Reino Unido ni en Alemania.

En el asunto se plantean dos cuestiones diferentes, aunque entrelazadas. En primer lugar, la diferente calificación legal en las legislaciones británica y alemana de determinadas operaciones a efectos del IVA, consecuencia de la diferente transposición de la Directiva comunitaria; diferente calificación (en un caso como entrega de bienes, en el otro como prestación de servicios) que da origen a una divergencia también en la localización del lugar de realización del hecho imponible y, como consecuencia de ello, a la no sujeción de las operaciones de *leasing* en ambos países. Se cuestiona por tanto la interpretación correcta del artículo 17, apartado 3, letra *a*) de la Sexta Directiva, que autoriza la deducción o la devolución del IVA soportado bajo determinadas condiciones. La segunda cuestión gira alrededor de la admisibilidad de la calificación de las operaciones realizadas por un complejo entramado societario como prácticas abusivas dirigidas a la obtención de una ventaja fiscal.

II. *LEASING* Y TRANSMISIÓN DEL PODER DE DISPOSICIÓN COMO HECHO IMPONIBLE DEL IVA. EL CONCEPTO DE PROPIEDAD ECONÓMICA

El punto de partida de la cuestión suscitada ante el Tribunal se encuentra en la redacción del artículo 5.1 de la Directiva 77/388/CEE de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva (hoy art. 14.1 de la Directiva 2006/112/CEE, de 28 de noviembre de 2006), que, como se recordará, define el hecho imponible constituido por la entrega de bienes como "la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario", haciendo descansar, por consiguiente, aquel concepto, no tanto en las formas jurídicas adoptadas, como en el contenido material o realidad económica de la operación. Es, en efecto, doctrina consolidada del TJCE, que "el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho como si fuera la propietaria del bien. La finalidad de dicha Directiva –añade el Tribunal– puede verse comprometida si la existencia de una entrega de bienes, que es uno de los tres hechos imponibles, estuviera sometida al cumplimiento de requisitos que varían en función del Derecho civil del Estado miembro de que se trate"[1]. La propia

[1] *Vid.,* entre otras, las STJCE de 21 de abril de 2005, *HE*, C-25/03, apartado 64, y de 29 de marzo de 2007, *Aktiebolaget*, C-11/05.

Directiva, en el mismo artículo 5, apartado 4.*b*) [art. 14.2.*b*) de la Directiva 2006/112/CEE] recoge dos clásicos ejemplos de la llamada doctrinalmente "propiedad económica": tendrán la consideración de entregas de bienes –dice el citado precepto– "la entrega material de bienes en virtud de contratos en los que se estipule el arrendamiento del bien durante un cierto período de tiempo, o la venta a plazos de bienes, cuando se pacte que se adquirirá su plena propiedad en el momento del pago del último vencimiento como máximo"[2].

El problema se suscita como consecuencia de la diferente trasposición del último precepto citado en el Reino Unido y en Alemania. En el primero de los países citados se considera que existe entrega de bienes cuando se transfiere la posesión de bienes "en virtud de contratos que expresamente dispongan que la propiedad será transmitida en un momento futuro (determinado o determinable con arreglo a los contratos, pero en ningún caso con posterioridad al momento del pago de los bienes)", razón por la cual el *leasing* se considera una entrega de bienes únicamente si se realiza en tales condiciones que, una vez expirado el contrato, la propiedad de los bienes pase al usuario o a terceros. En los demás casos se considera que el *leasing* es una prestación de servicios[3].

En el caso suscitado ante el Tribunal se trata de una sociedad establecida en Alemania, *RBSD*, miembro del grupo *Royal Bank of Scotland* y sin establecimiento en el Reino Unido, cuyo objeto consiste en prestar servicios bancarios y de *leasing*. *RBSD* compró en el Reino Unido vehículos a motor que le vendió otra sociedad establecida en el citado país –*Vinci Flete Servicie*, *VFS*–, pactándose una opción de venta que podía ejercer *RBSD* sobre los citados vehículos. Por su parte, *RBSD* suscribió un contrato de *leasing* con otra sociedad –*Vinci*–, matriz de *VFS*, mediante el cual *RBSD* arrendaba a *Vinci* vehículos de motor, pactándose la obligación de *Vinci* de pagar a *RBSD* el valor residual de los vehículos al expirar el arrendamiento, si bien se preveía la posibilidad de que *RBSD* vendiera los vehículos a un tercero, lo que originaría para *Vinci* o bien un derecho a una devolución o bien una obligación de pago de la diferencia entre el precio de los vehículos y su valor residual, en función de las circunstancias[4]. Posteriormente, *RBSD* traspasó los contratos de *leasing* a una filial alemana del grupo *Royal Bank of Scotland* –*LL*–, quien después de un tiempo ejerció la opción de venta con *VFS* sobre los vehículos objeto del contrato de *leasing*.

Pues bien, las operaciones de *leasing* no quedaron gravadas en el Reino Unido, porque dichas operaciones se consideraban prestaciones de servicios y, por consiguiente, el lugar de realización de las mismas se entendía producido en Alemania, donde el proveedor (primero *RBSD*, después *LL*) tenía establecido su negocio[5]. A su vez, según se indica en la exposición de los hechos de las conclusiones del Abogado General[6], en virtud de la legislación alemana[7], las operaciones en cuestión eran consideradas entregas de bienes y, por tanto, se tenían por realizadas en el Reino Unido (el lugar en que los

---

[2] La redacción del artículo 14.2.*b*) de la Directiva 2006/112/CEE difiere de la citada en el texto, requiriendo que "en el curso normal de los hechos se adquiera su plena propiedad en el momento del pago del último vencimiento como máximo".

[3] *Vid.* apartados 10 y 11 de las conclusiones.

[4] Apartados 12 y ss. de las conclusiones.

[5] Conforme al artículo 9.1 de la Sexta Directiva (art. 43 de la Directiva 2006/112/CE), los servicios se consideran prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste. No obstante, debe recordarse cómo la Directiva 2008/8/CE modifica este criterio, de modo que, de conformidad con la nueva redacción del artículo 44, el lugar de prestación de servicios "a un sujeto pasivo que actúe como tal será el lugar en que éste tenga la sede de su actividad económica".

[6] Apartado 20.

[7] El parágrafo 3 I de la ley alemana reguladora del IVA (*Umsatzsteuergesetzt*) define la entrega de bienes como la transmisión del poder de disposición sobre el bien (*Verschaffung der Verfügungsmacht*), concepto que es definido por las normas de desarrollo de la citada ley (*MwStSystRL*) como la transmisión de la facultad de disponer de un bien corporal como un propietario. Esa transmisión del poder de disposición implica, como ponen de relieve TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 20 ed., 2010, pág. 571, que se transmite la facultad de poder actuar como un propietario "económico", de modo que el objeto le es imputable conforme al parágrafo 39.2 de la Ordenanza Tributaria Alemana (*Abgabenordnung –AO–*), que referido a la llamada propiedad económica, establece lo que sigue: "Cuando una persona distinta del propietario ejerza el dominio efectivo sobre un bien de modo tal que, por regla general y durante la vida útil ordinaria de éste, pueda excluir al propietario en el aspecto económico de toda actuación sobre el bien, éste se imputará a dicha persona. En los casos de relaciones fiduciarias, los bienes se imputarán al fiduciante, en los de propiedad en garantía al dador de ésta y en los de posesión civil al poseedor." (Traducción de PALAO TABOADA, *Ordenanza Tributaria Alemana*, IEF, 1980.) En el caso del contrato de *leasing*, como advierten los autores anteriormente citados, página 572, la calificación a los efectos del IVA dependerá del contenido económico del contrato, pudiendo tratarse de una entrega de bienes si se transmite el dominio efectivo sobre el bien y existe voluntad de dominio por parte del adquirente, incluso si no se transmite o no puede transmitirse la propiedad ("*Verschaffung der tatsächlichen Herrschafts über den Gegenstand und Herrschaftswille des Abnehmers (...) auch wenn kein Eigentum verschafft wird oder werden kann*").

bienes se hallasen en el momento de la entrega), lo que había conducido a que no se cobrara el IVA sobre el pago de los alquileres en ninguno de los dos Estados.

III. LA DEDUCCIÓN DEL IVA SOPORTADO EN OPERACIONES QUE NO HAN DEVENGADO EL IVA. INTERPRETACIÓN DE LAS DISPOSICIONES COMUNITARIAS

Según se desprende de los hechos relatados en las conclusiones del Abogado General[8], *RBSD* solicitó a las autoridades tributarias del Reino Unido la deducción del IVA que le fue repercutido por *VFS* en la operación de adquisición de los vehículos, solicitud que le fue denegada, por entender que el artículo 17.3.*a*) de la Sexta Directiva no permitía la deducción del IVA soportado que se hubiese abonado por la adquisición de bienes posteriormente empleados en transacciones por las que no se podía cobrar el IVA devengado, además de considerar que había tenido lugar una práctica abusiva, por acogerse a la disposición legal básicamente con el fin de obtener una ventaja fiscal contraria a los objetivos de la Directiva. Prescindiendo de este segundo motivo –que debe ser objeto de análisis separado, tal como, con razón, entiende el Abogado General[9]–, la cuestión que se plantea ante el Tribunal es la interpretación del artículo 17.3.*a*) de la Sexta Directiva.

Antes de abordar la argumentación del Abogado General respecto de esta cuestión, recordemos cuál es el tenor literal de la disposición y el contexto en el que aparece, puesto que de interpretación de la norma tratamos.

El apartado 3.*a*) del artículo 17 de la Sexta Directiva no puede entenderse si no es poniéndolo en conexión con el apartado 2.*a*) del mismo artículo, que establecía:

> "(e)n la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor (...) el IVA debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo."

Por su parte, el apartado 3.*a*) del mismo artículo disponía lo siguiente:

> "Los Estados miembros concederán igualmente a todo sujeto pasivo la deducción o la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refiere el apartado 2 en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades (...) de sus operaciones correspondientes a las actividades económicas contempladas en el artículo 4, apartado 2, efectuadas en el extranjero, que hubiesen originado el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del país."[10]

Pues bien, el Abogado General Sr. MAZÁK, con fundamento en argumentos no del todo convincentes, concluye que no es admisible a la luz del citado artículo de la Sexta Directiva que un Estado deniegue la deducción del IVA soportado en un supuesto como el planteado; pues, si de un lado reconoce que, como consecuencia del principio de neutralidad fiscal que consagra la Sexta Directiva, el derecho a deducir el impuesto se vincula en general a la recaudación del impuesto devengado, de otro acaba por minimizar el valor del citado principio para hacer prevalecer una pretendida "redacción clara" del precepto, en un razonamiento formalista ceñido a la literalidad de la disposición y ajeno por completo a la interpretación teleológica, con arreglo a la cual las conclusiones habrían de ser, en mi opinión, bien diferentes.

En efecto, parte su razonamiento de la doctrina del TJCE[11] en virtud de la cual "el derecho a deducir, establecido en el artículo 17, apartado 2, de dicha Directiva, relativo al impuesto soportado por la adquisición de los bienes o servicios que el sujeto pasivo utilice para las necesidades de sus operaciones gravadas, tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas", garantizando la perfecta neutralidad respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los

[8] Apartados 22-24.

[9] Apartado 29.

[10] Los preceptos de la Directiva 2006/112/CE equivalentes a los indicados en el texto son los artículos 168, 169 y 170.

[11] *Vid.* el apartado 53 de las conclusiones y la referencia jurisprudencial allí recogida.

resultado de éstas, "a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA". El razonamiento es el siguiente[12]:

— El principio de neutralidad fiscal, y en concreto el derecho a la deducción, constituye, en efecto, un principio fundamental inherente al sistema del IVA.

— Permitir la deducción de un impuesto soportado cuando no ha existido el correspondiente impuesto devengado se contradice *aparentemente* con el sistema de deducción y el principio de neutralidad fiscal que consagra la Sexta Directiva.

— Esa contradicción es meramente aparente, puesto que la propia Directiva prevé expresamente excepciones al principio de que sólo las operaciones gravadas pueden dar lugar al derecho a deducción [art.17.3.*b*) y *c*) en relación con bienes y servicios utilizados en operaciones exentas].

— Interpretar el artículo 17.3.*a*) de la Sexta Directiva en el sentido de que el derecho a deducción se supedita a que la operación gravada de lugar efectivamente al pago del IVA en el Estado miembro donde tuvo lugar la operación privaría a la disposición de su finalidad, pues "dicha interpretación sería contraria a su redacción clara, que supedita la deducción a la posibilidad de deducción en el Estado miembro de devolución".

— La posibilidad de deducción sin haberse pagado el IVA devengado –dice– es un riesgo que el legislador comunitario asumió al redactar el artículo 17.3.*a*) y, por tanto, corresponde al legislador remediar esa situación legal que, sin duda, representa una anomalía.

— La citada disposición "no puede quedar inaplicada –añade– en atención al instrumento habitual del sistema de deducción establecido en dicha Directiva y al principio de neutralidad fiscal".

Frente a ese razonamiento caben algunas consideraciones que, en mi opinión, cuanto menos, abren la vía a una interpretación diferente:

— El apartado 3.*a*) del artículo 17 remite al apartado 2 ("los Estados miembros concederán igualmente a todo sujeto pasivo la deducción o la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refiere el apartado 2"), precepto que condiciona la deducción al hecho de que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, por lo que no hay razón alguna para eximir del cumplimiento del mismo requisito a las operaciones del apartado 3.*a*), lo que, por lo demás, es coherente con el principio de neutralidad fiscal y con el objetivo de las deducciones.

— Que el propio artículo 17.3.*b*) y *c*) recoja supuestos en los procede la deducción en operaciones exentas no es, a mi juicio, un argumento excesivamente convincente, pues lo único que cabe concluir de aquel precepto es que el legislador comunitario ha querido expresamente, y por razones en ocasiones puramente técnicas, que determinadas operaciones exentas gocen del derecho a la deducción, lo cual no habilita, en mi opinión, para negar la validez del principio general, en virtud del cual, y como un elemento esencial en el funcionamiento del tributo, el derecho a la deducción se supedita a la realización de operaciones gravadas.

— La pretendida "redacción clara" del artículo 17.3.*a*) no es tal en cuanto tratemos de desentrañar qué debe entenderse por "operaciones (...) efectuadas en el extranjero, que hubiesen originado el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del país"; pues no resulta descabellado entender que no es sostenible una interpretación que contraviene la finalidad de la norma (salvaguarda del principio de neutralidad fiscal incluso en aquellos supuestos en los que el país del devengo y el de la deducción son diferentes), y que, como el Abogado General reconoce, constituye una anomalía a todas luces no querida por la Directiva.

Sorprende, por otro lado, que, aunque sólo fuera para negar su trascendencia a efectos interpretativos, se prescinda de un dato tan relevante como la Directiva 2008/9/CE, de 12 de febrero de 2008, relativa a la devolución del IVA a sujetos no establecidos en el Estado miembro de devolución, cuyo artículo 6 establece lo siguiente:

> "Para poder acogerse a una devolución en el Estado miembro de devolución, un sujeto pasivo no establecido en dicho Estado miembro deberá realizar operaciones que den derecho a deducción en el Estado miembro de establecimiento.

[12] Apartados 54 y ss.

> Si un sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro de devolución realiza en el Estado miembro de establecimiento operaciones con derecho a deducción y operaciones sin derecho a deducción en ese Estado miembro, el Estado miembro de devolución solo podrá devolver el importe reembolsable en virtud del artículo 5 de aquella parte del IVA que corresponda a las operaciones citadas en primer lugar, de conformidad con el artículo 173 de la Directiva 2006/112/CE, según se aplique en el Estado miembro de establecimiento."

IV. PROHIBICIÓN DE PRÁCTICAS ABUSIVAS

La segunda cuestión planteada al Tribunal carecería desde luego de objeto si se admitiera aquella interpretación, en virtud de la cual no es admisible la devolución del IVA soportado si no se realizan operaciones que den derecho a deducción. Porque lo que en ella se suscita es si el hecho de haber elegido una filial extranjera para llevar a cabo la operación en lugar de un proveedor establecido en el país de que se trata, con el resultado de que se obtiene una ventaja fiscal, constituye una práctica abusiva. Sobre este particular las conclusiones del Abogado MAZÁK se ajustan a la doctrina sentada por el TJCE, especialmente en la sentencia *Halifax*[13], conforme a la cual, el principio de prohibición de abuso de derecho lleva a prohibir los montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con la finalidad esencial de lograr una ventaja fiscal contraria al objetivo perseguido por las disposiciones de la Sexta Directiva. A tal efecto, considera que "el hecho de haber elegido una filial extranjera para llevar a cabo la operación, con el resultado de obtener una ventaja fiscal, no puede por sí mismo llevar a la conclusión de que la finalidad esencial de las operaciones de *leasing* de que se trata es simplemente obtener una ventaja fiscal", debiendo ser el órgano jurisdiccional remitente quien aprecie si las condiciones de los contratos de *leasing* resultan totalmente artificiales en el sentido de no poderse explicar por otras razones que la mera obtención de ventajas fiscales[14].

[13] *Vid.* los apartados 71 y 72 de las conclusiones y las sentencias del TJCE allí citadas.

[14] Apartado 79.

Interpretación y aplicación de las normas jurídicas tributarias en la perspectiva de la solidaridad social

ERNANI CONTIPELLI[1]

RESUMEN

Comprender la experiencia jurídica como modalidad de objeto cultural, consistente, por tanto, en obra de la creación humana, presupone suyo intimo relación con los valores, para le dar sentido necesario ante la realidad que pretende transformar en la estabilización de las relaciones sociales. Para alcanzar tal finalidad la experiencia jurídica utiliza un sistema de normas, determinante de calidades de comportamiento que necesitan ser interpretados y aplicados en sintonía con los valores presentes en su concepción tridimensional (hecho-valor-norma). En este contexto, la interpretación y aplicación del Derecho se dan desde la formación de modelos jurídicos, que pueden ser clasificados como abiertos o cerrados, de acuerdo con el campo de interés jurídico a ser garantizado y los valores envueltos en su etapa de concreción.

Con relación a las normas jurídicas tributarias, el interés a ser garantizado si vuelta, primordialmente, a la función fiscal, o sea, a la financiación de los cofres públicos contando con la participación de las riquezas de los ciudadanos, qué nos lleva al consentimiento de éstos, manifestado en la idea de seguridad y legalidad, como elemento director de la interpretación y aplicación de este sector del Derecho Positivo. Así, las características propias del contenido de las relaciones jurídicas tributarias, centradas en la función fiscal y, consecuentemente, en la actividad de recaudación del Estado, acarrean el interprete/aplicador de sus normas al establecimiento de modelos jurídicos cerrados. Sin embargo, con el desplazamiento del foco del tributación, para seguridades constitucionales conferidas a los ciudadanos contenidas en derechos fundamentales, para el ejercicio de las funciones extrafiscales, la interpretación y aplicación de las normas jurídicas tributarias pasan a sufre a influencia de los demás valores esenciales del sistema jurídico, poseedores de alta carga de subjetividad y que acarrean la formación de modelos jurídicos abiertos, donde se puede situar la presencia de la solidaridad social delante del tributación.

El presente trabajo tiene por finalidad analizar la tarea de interpretación y aplicación de normas tributarias destinadas la formación de estos modelos jurídicos abiertos que gravitan alrededor del subsistema jurídico tributario y que se revelan influenciados por el valor solidaridad social, entendido como reflejo del deber colaboración de pagar tributos consistente en el deber del Estado de redistribuir adecuadamente las riquezas recaudadas, para refuerza los lazos de interdependencia recíproca existente entre los participantes de todos los segmentos de la vida social y garantizar condiciones dignas de existencias a todos por medio de la actuación del Poder Público, especialmente, en el ámbito del federalismo fiscal propongo por el Estado Democrático de Derecho.

1. CONSIDERACIONES METODOLÓGICAS

La experiencia jurídica se insiere en la modalidad de objetos culturales, aquéllos que son fruto de la creación del ser humano, de la manifestación de su voluntad en el plan de la realidad concreta que pretende ser transformada con el de los valores que orientan su sentido en coordinadas históricas, para el servicio de determinadas finalidades. Así, no se puede comprender adecuadamente la experiencia jurídica desvinculada de los propósitos que motivan su existencia, o sea, independientemente

[1] Pos-doctorando en Derecho Constitucional, Universidad Complutense de Madrid. Doctor en Derecho del Estado/Tributário, PUC/SP. Maestro en Filosofía del Derecho y del Estado, PUC/SP. Investigador temporal del Instituto de Derecho Comparado, Universidad Complutense de Madrid. Profesor de Derecho tributario del Programa de Pos-graduación FADISP.

de la referencia a los valores que la componen para dirigir los comportamientos entre los individuos y homogeneizar el contenido de las relaciones intersubjetivas en dirección del establecimiento de un ambiente propicio al bienestar social.

Ocurre que, para realizar la tarea de comprensión de los valores que se encuentran grabados en el mundo jurídico, no basta apenas verificación separada de tal elemento y de sus características, se debe ir además y analizar el contenido de sus relaciones de implicación recíproca, que se desdoblan entre los propios valores y con los demás momentos que participan de la composición de la experiencia jurídica y que posibilitan su visión integral, cuales sean el hecho y la norma.

En este contexto, importa revelar la configuración del proceso de creación jurídica, en el cual los diverso valores existentes en el plan de la realidad pasan a condicionar una serie de situaciones de hechos, orientando la temática de los comportamientos humanos, que, a lo adquieran relevancia delante el contexto social, a punto de que sientan la necesidad de ser capturados por el fenómeno jurídico, por un acto decisorio de poder (las denominadas fuentes de derecho), para estructurar la composición de sus normas.

Por tanto, la experiencia jurídica, como modalidad de objeto cultural y, consecuentemente, producto de la acción humana, encuentra el contenido de su fórmula tridimensional: integración entre hechos y valores para formación de normas, en que el tránsito entre el plan de la realidad social para el de las reglas jurídicas, necesariamente, traspasa por el mundo de los valores, para la atribución de significados determinantes de la motivación de los comportamientos individuales y colectivos, como bien destaca MIGUEL REALE:

> "doquiera que haya un fenómeno jurídico, hay, siempre y necesariamente, un hecho subyacente (hecho económico, geográfico, demográfico, de orden técnico etc.); un valor, que confiere determinada significación a ese hecho, inclinando o determinando a acción de los hombres en el sentido de alcanzar o preservar cierta finalidad u objetivo; y finalmente, una regla o norma, que representa la relación o medida que integra un de aquellos elementos al otro, el hecho al valor."[2]

De ese modo, destacase que desenrollarlo constitutivo del Derecho, sitiado en la región de los objetos culturales, solamente se da con la participación dialéctica establecida entre valoraciones referentes a determinadas circunstancias de hecho ocurridos en la realidad social y debidamente integrados al plan descrito en el mundo normativo, revelando el contenido de su estructura tridimensional.

Se verifica, entonces, que hecho y valor se encuentran en constante proceso de tensión polar, en la medida en la que los valores dispuestos en el campo de la experiencia social buscan objetivarse en los hechos por intermedio de las acciones humanas, teniendo la norma jurídica como finalidad seleccionar y reunir parcela de los mencionados elementos en su composición estructural, para direccionarlos al porvenir como modelos operacionales de conductas posibles delante cierta comunidad.

En tal proceso de interacción concreto y dinámico, hecho, valor y norma se implican y se exigen mutuamente, por medio de un proceso dialéctico, donde la referencia conjunta y recíproca entre tales dimensiones de la experiencia jurídica permite la plena extracción de sentido del Derecho, para alcanzar adecuadamente los comportamientos en medio social que se pretende conformar.

Esta actuación dinámica y concreta de las normas jurídicas delante las conductas sociales se posibilita en razón de la disposición estructural sistémica del ordenamiento jurídico, establecida en el momento de pausa de los actos de decisión de lo poder realizados en el curso del proceso político para determinación de sus modos de producción desde la configuración jurídica de la entidad estatal, a cual integra intereses, necesidades y aspiraciones colectivas correspondientes a un dado ciclo histórico-cultural.

Partiendo de esta comprensión del sistema de Derecho Positivo, compuesto por una serie de complejos normativos inter-relacionados y en continuado proceso de transformación, para corresponder adecuadamente a los anhelos de los múltiples aspectos de la experiencia social que representan, el complejo normativo constitucional se presenta como centro originario y congruente de distribución de las esferas de poder político en el plan estatal, visando a la debida manifestación de soberanía estatal y permeando, así, los demás complejos normativos existentes para atribuirles el respectivo fundamento de validez.

Consecuentemente, el ámbito de validez de las normas jurídicas que componen el ordenamiento jurídico se encuentra circunscribidlo a los límites establecidos por el complejo normativo constitucional, que, disciplinando la forma de organización y distribución del poder con el reparto de competen-

[2] *Lições Preliminares de Direito*, p. 65.

cias, bien como su cuerpo político-axiológico, con el establecimiento de los valores dirigentes del sistema, describe jurídicamente, la fórmula de integración ideológica adoptada en la estructuración del modelo de Estado vigente en determinada época histórica vivida por cierta sociedad.

Desdoblando el raciocinio: la fórmula de integración ideológica comprende el momento jurídico de estabilización de los factores sociales, políticos y jurídicos que actúan en la composición del Estado y en la forma de expresión de su poder, estando descrita en el plan normativo constitucional, desde el proceso selectivo de un cuerpo de valores, que, al ser englobados por el Derecho positivo, instrumentalizase como su referencial hermenéutico, haya vista la pretensión de ser objetivados en el contenido de las normas jurídicas para que actúen delante el de las relaciones intersubjetivas.

Finalmente, se concluye que la extracción de la formula de integración ideológica envuelta en el complejo normativo constitucional, mientras objetivación de ciertas preferencias axiológicas, sirviendo como referencial hermenéutico para construcción de sentido de las propias finalidades buscadas por el sistema de Derecho Positivo en la ordenación de la vida social y en la solución de los problemas que nortean los procesos de producción de normas y significación prescriptiva de los modelos jurídicos.

2. INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DE LAS NORMAS JURÍDICAS (TEORÍA DE LOS MODELOS JURÍDICOS)

En otra ocasión, afirmamos que el Derecho, en su definición más sencilla, consiste en un comando, o, mejor diciendo, en una serie de comandos coordinados que rigen los comportamientos de los miembros de una sociedad. Tales comandos formados por normas, normas jurídicas, padrones de conducta seleccionados, por un acto decisorio de poder (fuentes de derecho), desde los modos de organización social y estructurados lógicamente en juicios hipotéticos-condicionales, en los cuales un evento cualquiera de la vida se vincula a una dada consecuencia (si el hecho es, debe ser la consecuencia). A la descripción de un evento contenido en la estructura lógica de una norma jurídica, se denomina hipótesis o antecedente, y al efecto jurídico, que surge con la realización del evento dando origen la respectiva relación, de consecuencia o prescriptor[3].

Siendo así, la norma jurídica comprende, por medio de su estructura lógico-proposicional, los modelos de organización o de comportamientos individuales y colectivos a ser obedecidos por los miembros de cierta sociedad en determinadas coordenadas de espacio y tiempo, configurando el momento de vinculación dialéctica entre los demás elementos constitutivos del prisma tridimensional que se encuentran presentes en la experiencia jurídica (hechos y valores).

Se percibe que la estructura lógico-proposicional contenida en la norma jurídica como juicio hipotético-condicional no puede si disociar de su substrato de hecho ni tampoco de sus propias finalidades axiológicas, haya vista que su formulación contendrá siempre la previsión de un determinado hecho (hipótesis/antecedente) vinculado a un resultado (consecuente/prescritor) que, al condicionar comportamientos, busca objetivar un valor u obstar la ocurrencia de un desvalor.

Si tomamos como ejemplo una norma jurídica tributaria, mediante a cual el ciudadano que obtuve renda durante cierto lapso temporal deberá pagar una dada cuantía en forma de tributo, no si ésta aduciendo meramente una proposición lógica (se dado el hecho de obtener renda debe ser el pago del impuesto sobre la renta), pues en el tenor de tal dispositivo, además de la clara y predominante idea de certeza y seguridad de las relaciones jurídicas, se encuentran insertos una serie de valores implícitos que fundamentan este deber como igualdad y solidaridad, con, por ejemplo, la necesaria redistribución de rendimientos en el territorio nacional para prestación de servicios públicos para todos los sectores de la sociedad.

De ese modo, el elemento meramente lógico-proposicional, dispuesto en la cláusula “ser (hecho)/deber ser (relación)”, no está autorizado a agotar la cuestión que envuelve la estructuración de un dado modelo normativo, pues se encuentra fundamentado siempre en un valor que le es explícito o implícito, demostrando que la norma jurídica, como una de las dimensiones esenciales del Derecho, guarda en su estructura composición de tenor tridimensional: lógica-hecho-valor.

[3] ERNANI CONTIPELLI, *Aplicação da Norma Jurídica*, p. 30.

Y, encontrándose inserta en un ordenamiento compuesto por otras normas jurídicas, se hace necesario aglutinar y compatibilizar sus respectivos substratos de hecho-valor con el de las demás para preservar la coherencia y cohesión del sistema de Derecho, a fin de posibilitar que sus finalidades sean efectivamente alcanzadas delante el ambiente social. En ese punto, se revela la importancia del plexo normativo constitucional y de su cuerpo de valores en la tarea de integración/armonización de las normas jurídicas existentes en el sistema para determinar su ámbito de validez y permitir, así, el cumplimiento de las metas firmadas por el propio fenómeno jurídico, qué nos acarrea la teoría de los modelos jurídicos como mecanismo de interpretación y aplicación del Derecho.

En lo entender de MIGUEL REALE, los modelos jurídicos corresponden a estructuras normativas, construidas para ser dotadas de repertorio prescriptivo completo (o sea, contener en su bojo significado prescriptivo necesario para reglar la temática de las relaciones intersubjetivas), con lo cual se prevé una clase de comportamientos posibles, estableciéndose, concomitantemente, sanciones penales o premiáis para garantía de lo que fue normativamente prescrito.

Ciertamente, se puede encontrar en un modelo jurídico una congregación de diferentes especies normativas (principios generales de derecho, leyes infra-constitucionales, normas jurisdiccionales etc.) para integrarlas en una unidad lógica de significado y conferirle, así, sentido prescriptivo completo, lo que posibilita al intérprete/aplicador la aprehensión dinámica del contenido prescriptivo de las normas jurídicas en sintonía con los objetivos axiológicos por ellas propuestos.

Esto no significa decir que las normas jurídicas se aturullan con los modelos jurídicos, pues éstos representan especificaciones o tipificaciones de las normas jurídicas. Un modelo jurídico puede "coincidir, a veces, con una única norma de derecho, cuando ésta ya surge como estructura, denotando y connotando, en su formulación, una diversidad de elementos entre sí inter-vinculados y una unidad lógica de sentido, pero, generalmente, el modelo jurídico resulta de una pluralidad de normas entre sí articuladas componiendo un todo irreductible a sus partes componentes" [4].

Se entiende, entonces, que la experiencia jurídica se configura como proceso de realización y selección de modelos normativos de organización y de comportamientos, que preservan su contenido funcional y unitario para posibilitar el reglamento, desde sus manifestaciones básicas hasta las más complejas, habidas en la esfera del orden estatal y en la, consecuente, determinación de hipótesis concernientes a los derechos subjetivos. Con extrema maestría, TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR explica la composición de los modelos jurídicos de la agrupación de normas:

> "Existen, en este sentido, campos del comportamiento humano sobre quiénes incide un grupo de norma, de diferentes tipos; éstas constituyen un todo conexo en función del campo de incidencia, qué nos permite hablar, por ejemplo, de la familia, del contrato, de la sucesión, de la sociedad mercantil como núcleos aglutinadores de normas a veces extraídas de diferentes códigos y campos del derecho, pero que componen cierta unidad de reglamentación." [5]

Debieras, los modelos jurídicos comprenden estructuras normativas dotadas de carácter prescriptivo y permeadas por hechos y valores, moldurando en sus esquemas a realidad de la vida social, para que la experiencia jurídica pueda tener condiciones de cumplir sus finalidades básicas, consistentes en la organización del poder y en la dirección de conductas tenidas por relevantes para existencia social.

Delante tales consideraciones, se adoptan diverso criterios clasificatorios en la concepción de los modelos jurídicos, imponiendo realizar la distinción entre modelos jurídicos cerrados, que poseen su temática agregada a actos particularmente caracterizados, apreciando por la clareza y certeza de sus reglamentos; y modelos jurídicos abiertos, que regulan materias en conformidad con clase o género de comportamientos, posibilitando la elasticidad, la flexibilidad de sus reglamentos para surtir efectos sobre una gran cantidad de hechos sociales.

Los modelos jurídicos cerrados se revelan apropiados para el trato de comportamientos en los que haya mayor riesgo de agravio a derechos fundamentales, exactamente, donde las transformaciones históricas de hecho y valor son sentidas con enorme rapidez, siendo más prudente recurrir a reglas ciertas, dotadas de repertorio prescriptivo determinado, o sea, normas antepasadamente establecidas con la debida clareza de su forma y certeza en el contenido de sus prescripciones. Ya la concepción de modelos jurídicos abiertos, o

---

[4] MIGUEL REALE, *Fontes e Modelos do Direito: para um novo paradigma hermenêutico*, p. 29/30.

[5] *A Ciência do Direito*, p. 63.

también denominados de *Standards*, que resulta de una visión panorámica de los eventos sociales, permitiendo una comprensión de la experiencia jurídica más cerca de medio social que se pretende ser proteger, por comporten mayor elasticidad semántica, mayor plasticidad en sus prescripciones, se ajusta con más facilidad a las condicionantes históricas contemporáneas, en razón de la continuada aceleración de los cambios de valor y hecho-sociales impuestas por el advenimiento de la post-modernidad.

Esto no significa decir que la tipicidad del hecho, propia de los modelos jurídicos cerrados, sea incompatible con la sociedad en cambio en la era post-moderna, vez que tal modelo posee su campo de actuación delimitado y que debe si compatibilizar con los modelos jurídicos abiertos. Qué se pretende consignar es que cada una de estas concepciones de modelos jurídicos deben actuar en sintonía para reglar armónicamente determinados sectores de la vida social.

Modelos jurídicos abiertos (o *Standards*) y cerrados se componen y se complementan en la construcción de sentido del sistema normativo, cada de ellos destinándose a reglar con mayor proximidad distintos sectores de la actividad social, sin apriorismos dictando la elección, la preferencia de unas e de otros: la elección de la especie de modelo jurídico, comprendido en tenemos de estructura, surge desde experiencias concretas desenrolladas en el ámbito histórico-culturales de las civilizaciones, en virtud de la composición de circunstancias de hecho y condicionantes de valor.

3. NORMAS Y MODELOS JURÍDICOS TRIBUTARIOS

La actividad tributaria corresponde a un deber colaboración exigido de los miembros de la sociedad y esencial para existencia, mantenimiento y funcionamiento del Estado, haya vista que posibilita la entrada de recetas financieras necesarias para que atienda a sus objetivos axiológicos planteados en el plexo normativo constitucional en conducción al proyecto de bien común por medio de la imposición jurídico-normativo al ciudadano de una conducta de acuño patrimonial, consistente en el comportamiento de llevar determinada parcela de su riqueza a los cofres públicos. Referida norma impositiva del tributación presenta en su antecedente un hecho dotado de substrato económico (hecho imponible); y en su consecuente una relación jurídica, envolviendo de un lado el Estado como sujeto activo, acreedor, detenedor del derecho subjetivo de exigir el tributo, y de otro el ciudadano, deudor como sujeto pasivo, titular del deber jurídico de colaborar con los cofres públicos con el pago del tributo, lo que permite la verificación de la estructura lógico-proposicional que compone la norma jurídica tributaria.

Mientras, como verificado líneas atrás, en virtud de su naturaleza tridimensional, solamente la disposición lógica de las normas jurídicas, en que se presentan el hecho y la norma, será insuficiente para alcanzar con exactitud la extensión de su sentido y de sus efectos, quiénes apenas pueden ser adecuadamente comprendidos con el análisis conjunto de su elemento axiológico y la respectiva predominancia de valores adaptados a las finalidades de comportamiento tuteladas, de tal modo que las debidas interpretación y aplicación de las normas jurídicas tributarias pasan por la averiguación del cuerpo de valores presentes en el plexo normativo constitucional y que se presentan en el contenido de la norma para formación de sus respectivos modelos.

En la formación de los modelos jurídicos tributarios se debe llevar en cuenta, inicialmente, la circunstancia de que el tributo, por envolver en su imposición categorías de derechos fundamentales de los ciudadanos, espacialmente, libertad y derecho de propiedad, solamente podrá ser establecido por ley, fruto de la manifestación de los representantes del pueblo, del parlamento de la entidad fiscal, conteniendo, así, en sus desdoblamientos el ideal de consentimiento del contribuyente, de auto-imposición para con la cobranza a ser efectuada, para que sean preservados los fundamentos del actual Estado Democrático de Derecho contra los posibles arbitrios de aquéllos que detiene el poder político, quedando respetado el precepto de la legalidad. FRANCISCO FERNÁNDEZ SEGADO explica el ideal de autoimposición contenida en el principio de la legalidad de la siguiente forma:

> "En materia tributaria, la reserva de ley contesta, antes de todo, la idea de auto-imposición, lo que significa decir, la aspiración de que todo impuesto sea consentido por los contribuyentes. Recordamos el clásico lema del parlamentarismo inglés: *En el taxation without representantion*." [6]

[6] "El Diseño Constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los Gastos Públicos", *Revista Vasca de Administración Publica*, núm. 47, p. 84. (*Tradução livre*.)

De esta hecha, en tenemos generales, los modelos jurídicos construidos con relación a la imposición tributaria se presentan como cerrados, por encuentren su foco primordial en la función fiscal, en la actividad estatal consistente en la mera recaudación de riqueza particular, en que queda invadida, con autorización legal, la esfera de libertad y propiedad del ciudadano en dirección del interés mayor de la colectividad: el bienestar colectivo, lo que exige mayor contenido de certeza y seguridad jurídicas, con el encuadre de todos los elementos pertinentes la cobranza del tributo en las calidades rígidamente delimitados por el sistema jurídico.

Con efecto, puede ser encontrado en el ámbito del tributación modelos jurídicos abiertos, en que se verifica una mayor flexibilidad y disposición para la penetración de valores, qué se evidencia cuando el foco de la imposición fiscal es dislocado de la figura del Estado para el del contribuyente, con la utilización del mecanismo de la extrafiscalidad, lo cual posibilita al Poder Público utilizar el tributo, no apenas en su función de recaudación, pero también como herramienta adecuada para estimular o desestimular comportamientos delante el contexto social, principalmente, en lo que se refiere a la consecución de actividades económicas, sociales, o políticas, sea por la atribución de tratamiento tributario favorecido o más gravoso. En resumen, en el ejercicio de su función extrafiscal, el tributo prestigia el objetivo de ordenación en detrimento a lo meramente de recaudación.

Así, de acuerdo con la connotación extrafiscal que se pretende atribuir al deber colaboración de pagar tributo, se tiene la concesión de favores fiscales, que se vuelta a lo estimulo de ciertos comportamientos con la reducción del montante exigido como tributo, haya vista que, por circunstancia lógica, se concluye que el acto incentivado, en verdad, auxilia el Estado en la tarea de cumplimiento de los objetivos constitucionales dirigidos a lo bien común, quiénes, en una comprensión sistemática, deberían ser realizados por medio de servicios públicos financiados con el reparto de las riquezas recaudadas. Por otro turno, a extrafiscalidad puede ocurrir con la elevación de la carga tributaria para atribuir mayor costo a este deber colaboración, visando al desestímulo de ciertos comportamientos. La restricción a tales conductas también importa en auxilio al Estado en la tarea de cumplimiento de los objetivos constitucionales de lo bien común, con la grande diferencia de que, en estos casos, el reparto de las riquezas recaudadas no sería suficiente para abastecer el Estado de los medios efectivos para cohibir practica de los actos por medio de medidas concretas, vez que son influenciados por ciertas seguridades constitucionales y la función de intervención activa debe con ellas si compatibilizar para que no sobrepase los límites de su legitimidad.

De ese modo, a extrafiscalidad, debidamente positivada en el plan del complejo normativo constitucional, posibilita al Estado la mayor protección de valores relevantes para satisfacción de los intereses públicos, que deben predominar sobre el tenor de las relaciones jurídicas envolviendo Estado y ciudadano, buscando la justicia fiscal con desdoblamientos en las esferas políticas, económicas y sociales, por intermedio de la racionalización de la imposición tributaria, que pasa a si compatibilizar no apenas con el mantenimiento de los cofres públicos, con la invasión autorizada del patrimonio particular, pero también con otras finalidades axiológicas vinculadas la consecución del proyecto de existencia común.

Justamente, en este punto, en que el tributación abarca con mayor disposición finalidades otras que no solamente la mera técnica de recaudación, desde ser carácter extrafiscal con la estructuración de modelos jurídicos abiertos, se puede situar la solidaridad como valor que actúa en todos los desdoblamientos de las relaciones jurídicas tributarias, tanto en el modulación de la exigencia, operando sobre los hechos a ser afectados y la cuantía a ser exigida, cuanto en la redistribución de la riqueza arracada, en lo que dice respeto el reparto de recetas entre las entidades federativas y aplicación de recursos en la prestación de servicios públicos.

4. SOLIDARIDAD SOCIAL: EFECTOS EN LA INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DE NORMAS Y MODELOS JURÍDICOS TRIBUTARIOS

Cuando apuntado para el sentido de la solidaridad social, el deber colaboración de pagar tributo se guía por la cooperación recíproca, por la concienciación de cada miembro de la sociedad de su condición como ser humano con relación a los otros, comprendiendo su dignidad en la de su semejante, al descubrir la importancia de su papel en los destinos de la existencia común y responsabilizarse por

el cumplimiento de sus cometidos sociales, para garantizar nivel igual de vida digna a todos, con el esfuerzo continuado para consecución del proyecto de bien estar social, asegurando una calidad mínima de padrones moráis y materiales esenciales al pleno desarrollo de la libertad de elección y de las potencialidades del individuo.

Del punto de vista de la solidaridad social, se comprende que la adopción de modelos jurídicos abiertos extrafiscais favorecedores destinados a la concesión de beneficios y ventajas fiscales al miembro o grupo de la sociedad no entraría en conflicto con el mínimo vital y, consecuentemente, con el ideal de vida satisfactoriamente digna para el desarrollo de las potencialidades humanas, de cualquier modo debe ser observada en la hipótesis de su instrumentalización la obediencia a demás valores constitucionales, especialmente, la igualdad; ya a extrafiscalidad represora que impone restricciones fiscales a las relaciones crecidas en el ámbito socio-económico, podría ser aparentemente problematizada con relación a estos objetivos, principalmente, en lo que se refiere a los límites de su actuación, exigiendo analice más detallada de sus aspectos.

Con efecto, el Estado debe si valer de la extrafiscalidad en el deber colaboración de pagar tributo, incluso, influenciado negativamente a practica de determinados actos, pero la utilización se da con reservas, por si tratar de función auxiliar la realización de su programa constitucional de acción, que se realiza delante el plan social para posibilitar el ejercicio de la función de intervención estatal, encontrando como límite el mínimo vital, los efectos de confisco y la capacidad económica del ciudadano, expresión de valores constitucionales supremos de la libertad, igualdad y solidaridad, cabiendo al Estado y la toda sociedad la tarea de crear las condiciones necesarias para desarrollo de estas metas, qué no se puede concebir con la afrenta del mínimo vital, elemento indispensable para fruición de vida satisfactoriamente digna.

Analizando lo tema que envuelve a extrafiscalidad, se puede imaginar, en un primer momento, que exista una polarización entre posibilidad económica del miembro o grupos de la comunidad contenida en el sentimiento de libertad y el ideal de cooperación recíproca, en razón del considerable aumento sufrido en la carga tributaria para el cumplimiento de función interventora estatal. Sin embargo, es necesario tener que la solidaridad social, como elemento axiológico presente en el plan normativo constitucional, va muy además de este ideal de cooperación recíproca, para conjugar en su contenido valorativo un conjunto de ideas y conceptos en dirección de la objetivación del proyecto de existencia común centrado en el valor originario de la persona humana.

La extrafiscalidad se compatibiliza con la libertad desde la busca de concienciación del miembro de la comunidad para el concepto dignidad social, en el cual su propia dignidad depende de la de su semejante, y la elevación de su carga tributaria ocurre en razón disto, tiene esta finalidad, para que su comportamiento esté devotado a los intereses propugnados por el bienestar social, si valiendo el Estado de la exigencia del deber colaboración de pagar tributo para despertar su sentimiento de solidaridad social.

Comprendida en estas plantillas, la función extrafiscal tiene sus límites determinados por el sentimiento de solidaridad, siendo cierto que su finalidad consiste, justamente, en abrir los ojos del miembro o grupo de la comunidad para la realización de este ideal, tornando sus actos armónicos con relación a lo bien común, realzando la concepción de deber colaboración que influencia la actividad tributaria, que no se restringe solamente a la determinación de conductas para obtención de recursos financieros dirigidos a lo sustentación de costas públicos, haciendo apelo al sentido de solidaridad para que sean enchufes iniciativas de comportamiento auxiliadoras en el cumplimiento de metas sociales, económicas y políticas, las cuales difícilmente serían realizadas apenas con la financiación de prestaciones positivas estatales. Consecuentemente, la medida de la extrafiscalidad debe ser obtenida de manera tal a alcanzar el sentimiento de solidaridad social, de cooperación recíproca entre ciudadanos que exige respeto al mínimo vital, al no-confiscación, al principio de la capacidad económica y, lógico, la propia libertad, que se aleja de perspectiva meramente individual para alcanzar dimensión comunitaria, centrada en la esencia de la naturaleza social humana, ajustada a la pretensión de igual dignidad social, lo que acarrea a un concepto solidario de extrafiscalidad.

Por fin, cumple traer a titulo de ilustración especie de modelo jurídico abierto marcado por la extrafiscalidad e interpretado/aplicado en armonía con el ideal de solidaridad social, cual sea el atributo de la selectividad, ejercido en sintonía con el preservación y estímulo al esmero del mínimo vital, mediante

la cual los tributos presentan alícuotas distintas para ciertos productos, mercaderías o servicios, que se diferencian en virtud de sus propias calidades, posibilitando al Estado, además de la recaudación, la interferencia en determinadas actividades económicas.

La selectividad se encuentra expresamente prevista en el Texto Constitucional Brasileño con relación al Impuesto sobre Productos Industrializados (IPI), artículo 153, § 3.º ("selectivo en función de la esencialidad del producto"), y al Impuesto sobre Circulación de Mercaderías (ICMS), artículo 155, § 2.º, III ("selectivo, en función de la esencialidad de las mercaderías y servicios). Por tanto, para consagración de la selectividad se debe considerar el concepto de esencialidad, que representa las condiciones básicas necesarias para calidad mínima de vida digna, de tal modo que la posible variación alícuotas dotada de extrafiscalidad deberá proteger y estimular el desarrollo de este mínimo vital, si moldeando a la comprensión de solidaridad social anteriormente demostrada, a cual podría proponer graduación de los percentuales en: ínfimos para productos esenciales al servicio de la subsistencia; comedidos para productos útiles, pero no esenciales; y expresivos para productos superfluos.

CONCLUSIÓN

El valor actúa en el desarrollo de la experiencia jurídica para establecer sus metas, influenciando la dirección de los actos decisorios de poder (fuentes del derecho) en su tarea de creación, interpretación y aplicación de normas positivadas en la busca de los objetivos axiológicos propuestos para convivencia mutua y harmónica en sociedad delante determinadas coordenadas de espacio y tiempo. En otras palabras, el elemento axiológico, al atribuir contenido de significado al Derecho, posibilita la interpretación y aplicación de los modelos jurídicos para que ejerzan sus funciones en la reglamentación de los comportamientos individuales y colectivos destinados a preservar la coexistencia pacífica social.

Referido proceso de interpretación y aplicación parte de la estructura lógico-formal de la norma jurídica, en la cual existe la previsión de un hecho asociado a una consecuencia, que instaura una relación jurídica, para prescribir derechos y deberes correlatos a las partes envueltas, visando al alcance de determinado objetivo, de un fin: concretar algo tenido por valioso o impedir la ocurrencia de valores entendidos cómo negativos, lo que acaba por revelar la naturaleza tridimensional de la experiencia jurídica. Y, llevando en consideración tal asertiva juntamente con la comprensión sistemática del ordenamiento jurídico, se establece la teoría de los modelos jurídicos, según a cual el reglamento del plan social pasa a ser establecido por un proceso de interpretación/aplicación, desde categorías o clases de incidencia, para maximizar la actuación de la experiencia jurídica. Entre los criterios de clasificación de los modelos jurídicos, se encuentra qué fija la diferencia entre los cerrados, propio de sectores de incidencia marcados por el precepto legalidad, exigiendo mayor certeza y seguridad jurídica, como el caso del Derecho Tributario; y los abiertos, en que hay mayor flexibilidad para penetración de carga valorativa para abarcar los hechos a ser protegidos.

De esa forma, se pasa a investigar que los modelos jurídicos tributarios cerrados son apropiados al fenómeno de la mera imposición tributaria, o mejor, de la propia exigibilidad del tributo, en la medida en la que tiene por finalidad preponderante simplemente invadir la riqueza del particular para suplir el Estado de los recursos financieros necesarios al cumplimiento de sus metas constitucionales; al paso que los modelos jurídicos tributarios abiertos poseen mayor envolvimiento con las actividades tributarias que cumplen función extrafiscal, haya vista que las mismas se vuelven a consecución no apenas de funciones de recaudación, pero, principalmente, de carácter ordenación, o sea, dirigen con el tributación las conductas individuales y colectivas, revigorizando a acción de intervención estatal, en dirección del cumplimiento de valores consagrados en el ámbito normativo constitucional.

Entre los valores que irradian sus efectos delante los modelos jurídicos tributarios abiertos con función extrafiscal, tanto favorecedora, cuanto represora, se puede mencionar la solidaridad social, que acarrea tal instrumento para despertar del sentimiento de dignidad social, a fin de ajustar el comportamiento del miembro de la sociedad a los intereses propugnados por lo bien común, guardando respeto al mínimo vital, a la veda de los efectos de confisco y a la capacidad económica, expresión incontestable de valores constitucionales supremos de la libertad, de la igualdad y de la propia solidaridad, que se integran en última instancia en el preservación incondicional de la aptitud espiritual de la

persona humana de innovar, de transformar culturalmente la realidad en la que vive en una relación de cooperación recíproca y de respeto mutuo con sus semejantes.

BIBLIOGRAFÍA

CONTIPELLI, Ernani: *Aplicação da Norma Jurídica*, São Paulo: Quartier Latin, 2007.

— *Solidariedade Social Tributária*, Coimbra: Edições Almedina, 2010.

FALCÓN Y TELLA, María José: *Lecciones de Teoría del Derecho*, Madrid: Servicio de Publicaciones, Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, 2009.

FERNANDEZ SEGADO, Francisco: "El Diseño Constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los Gastos Públicos", *Revista Vasca de Administración Publica*, núm. 47.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio: *A Ciência do Direito*, São Paulo: Editora Atlas, 1980.

MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; TEJERIZO LÓPEZ, José M., y CASADO OLLERO, Gabriel: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid: Editorial Tecnos, 2010.

REALE, Miguel: *Lições Preliminares de Direito*, São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

— *Fontes e Modelos do Direito: Para um Novo Paradigma Hermenêutico*, São Paulo: Editora Saraiva, 1994.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando: *Lecciones de Derecho Financiero*. Madrid: Servicio de Publicaciones, Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, 1990.

VARONA ALABERN, Juan Enrique: "Concepto de Tributo y Principio de Capacidad Económica", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 135.

Pérdidas de los establecimientos permanentes, métodos para evitar la doble imposición y Derecho comunitario[1]

EVA MARÍA CORDERO GONZÁLEZ
(Universidad de Oviedo)

RESUMEN

La presente comunicación tiene por finalidad analizar los problemas de interpretación que plantea el solapamiento de los ordenamientos nacional, internacional y comunitario sobre un aspecto concreto de la tributación de los establecimientos permanentes situados en el exterior y pertenecientes a sociedades residentes en nuestro país. Se estudia, en particular, las consecuencias tributarias de la obtención de pérdidas o rentas negativas por parte de los citados establecimientos, en relación con su integración en la base imponible de la sociedad residente y su interrelación con los métodos para evitar la doble imposición, tanto de carácter unilateral como convencional. Desde el punto de vista comunitario, la exclusión de las pérdidas extranjeras o la recaptura de las rentas de períodos posteriores han planteado dudas sobre su compatibilidad con la libertad de establecimiento reconocida por el Tratado. Se analizan, por ello, las resoluciones recaídas sobre esta materia, en el marco más amplio de la jurisprudencia comunitaria sobre el tratamiento tributario de las pérdidas transfronterizas, y con referencia a los intentos de armonización existentes al respecto.

1. INTRODUCCIÓN

Como es sabido, la renta obtenida en el exterior a través de un establecimiento permanente queda sujeta a gravamen en nuestro país, estableciendo las normas internas y los convenios internacionales diversos métodos para evitar la doble imposición, mediante su exención en la residencia o la imputación del impuesto extranjero. De obtener pérdidas el establecimiento, se ha planteado si alguno de estos métodos, el de exención en particular, permite la deducción de dichas pérdidas en la base imponible de la sociedad residente, como inicialmente cabría deducir del principio del gravamen de la renta mundial.

Si no existe convenio, el artículo 22 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) admite expresamente la integración de las pérdidas del establecimiento. Dicha norma declara la exención de las rentas imputables al mismo, que excepciona, sin embargo, en la medida en que en períodos anteriores se hubieran integrado rentas negativas en la base imponible. Cuando la exención deriva de la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición, la toma en consideración de las pérdidas resulta más cuestionada, por entender cierta doctrina y jurisprudencia que dicha exención implica la completa cesión del poder de imposición al Estado del establecimiento, imposibilitando con ello su integración en la base imponible nacional. De considerarse, en cambio, deducibles las pérdidas, se hace necesario aclarar si la recaptura de rentas o los límites a la deducción del artículo 31 previstos en el artículo 22 del TRLIS para los ejercicios posteriores, operan también existiendo convenio.

Tanto las restricciones a la deducción de las pérdidas establecidas por algunos Estados miembros, como las cláusulas de recaptura impuestas por otros, han sido cuestionadas, por otra parte, desde el punto de vista del Derecho comunitario. Al igual que ocurriera en el caso *Marks&Spencer* (Sentencia de 13 de diciembre de 2005, asunto C-443/06) en relación con las pérdidas de las filiales no residentes, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de mayo de 2008 (*Lidl Belgium GMBH &Co. KG V. Finanzamt- Heilbronn,* asunto C-414/06) declaró incompatibles con la libertad de

[1] La presente comunicación se enmarca en el proyecto de investigación nacional "La compensación de bases imponibles en los impuestos sobre la renta: problemas de derecho nacional y perspectivas de armonización europea" (MICINN-DER 2008-05919), dirigido por la Profesora BEGOÑA SESMA SÁNCHEZ, y en el que la autora participa como investigadora.

establecimiento recogida en el artículo 43 del Tratado CE, las normas alemanas que, en el marco del Convenio germano-luxemburgués para evitar la doble imposición, impedían la deducción en Alemania de las pérdidas obtenidas por un establecimiento permanente situado en Luxemburgo. A pesar de su carácter restrictivo, dichas normas se consideraron justificadas por la necesidad de mantener el equilibrio en el reparto del poder tributario entre los Estados miembros y evitar su doble aprovechamiento, en la residencia y en el Estado del establecimiento. La medida restrictiva se consideró, por otra parte, proporcionada con su finalidad, siempre que no impidiera de forma definitiva la deducción, circunstancia que no concurría en este caso, puesto que la sociedad recurrente compensó años después las bases negativas con las rentas obtenidas por el establecimiento permanente en Luxemburgo, de acuerdo con la normativa aplicable en este país a los no residentes. En la misma línea, la Sentencia de 23 de octubre de 2008, dictada poco después en el caso *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH* (asunto C-157/07), validó la norma alemana que, en términos semejantes al artículo 22 del TRLIS sujetaba a gravamen las rentas del establecimiento en tanto que no superasen las pérdidas deducidas en períodos anteriores. La medida restrictiva se consideró también justificada por la necesidad de salvaguardar la coherencia del sistema fiscal, aún cuando el Estado del establecimiento no reconociera el derecho a la compensación de dichas pérdidas en ejercicios posteriores.

Dicha jurisprudencia se ha visto completada por pronunciamientos posteriores que abordan facetas diversas del aprovechamiento de las pérdidas transfronterizas, como las dictadas en los casos *Glaxo Wellcome* (asunto C-182/08) y, especialmente, *X-Holding BV* (asunto C-337/08). En ellas se ahonda en la definición de los motivos de justificación que amparan este tipo de medidas nacionales restrictivas y se abunda en la línea jurisprudencial iniciada con la Sentencia *Marks&Spencer*, más cautelosa que en épocas anteriores con el uso de la vía jurisprudencial como instrumento de armonización. A ella se refiere la última parte del trabajo, aludiendo también a los intentos de armonización desarrollados hasta el momento sobre la materia.

2. LAS PÉRDIDAS DE LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES EN LOS ARTÍCULOS 22 Y 31 DEL TRLIS

En ausencia de Convenio para evitar la doble imposición, el principio de gravamen de la renta mundial vigente en los impuestos sobre la renta y sociedades, implica la sujeción de la totalidad de las rentas obtenidas por los residentes, incluyendo para su cálculo las rentas negativas procedentes del exterior. Los métodos unilaterales para evitar la doble imposición se limitan, en este sentido, a declarar exentas ciertas rentas o admitir la deducción de los impuestos pagados en otros países, sin alterar esta regla general, aunque algunos ordenamientos contemplen disposiciones específicas que excluyen la deducción de ciertas pérdidas de origen extranjero[2].

En este contexto, el artículo 22 del TR de la Ley del impuesto sobre sociedades establece la exención unilateral de las rentas obtenidas en el extranjero a través de establecimiento permanente situado fuera del territorio español cuando se cumplan ciertos requisitos: que la renta proceda de la realización de actividades empresariales en el extranjero, que dicho establecimiento hubiera estado gravado por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga y que no se encuentre situado en un territorio calificado como paraíso fiscal. Dicha norma se introdujo en el impuesto sobre sociedades en la reforma llevada a cabo por la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, con el objeto de apoyar la internacionalización y la posición competitiva en el extranjero de las empresas españolas. La citada norma obliga, en cualquier caso, a identificar dentro de la contabilidad de la casa central y con apoyo en la del establecimiento, los ingresos y gastos imputables al mismo, respetando, por otra parte, la regla del artículo 16 del TRLIS en cuanto a la valoración de las operaciones realizadas entre ambos. Como alternativa al artículo 22, cuando no concurran alguno de sus requisitos o a opción del contribuyente, el artículo 31 del TRLIS contempla la deducción en la cuota del importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por dichas rentas o el importe de la cuota íntegra a pagar en España, si fuera menor[3].

---

[2] Así, por ejemplo, en Alemania el §2a Abs.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (*Einkommenstuergesetz*) como excepción a dicho principio, excluye expresamente de la base imponible determinadas rentas y rendimientos negativos procedentes de terceros Estados, no integrados en la Unión Europea.

[3] Dicha norma vino a sustituir al artículo 29 *bis* de la Ley anterior, según el cual la renta del establecimiento se integraba en la base imponible de la sociedad, estableciéndose en cambio, una deducción del 100 por 100 de la cuota íntegra correspondiente a dichas rentas, cuando se cumplieran requisitos similares a los previstos en el vigente artículo 22. Dicho precepto constituía,

Ninguno de estos métodos obsta, así pues, la deducción de las pérdidas en las que hubiera incurrido el establecimiento, de conformidad con los artículos 4 y 10 del TRLIS, que definen el hecho y la base imponible. Así lo exige el principio de capacidad económica y la propia finalidad de los artículos 22 y 31 pues, de otro modo, el sujeto pasivo habría de tributar por una renta neta superior a la obtenida en ese período, perjudicando su salida al exterior. Como advierte SANZ GADEA, el establecimiento permanente no es algo separado y con funciones distintas de la entidad a la que pertenece, sino la propia entidad realizando operaciones en el extranjero a través de instalaciones o lugares de trabajo. Por ello, las pérdidas en las que pudiera incurrir, son de la propia entidad y su exclusión de la base imponible daría lugar a un exceso de imposición incompatible con el principio de capacidad económica[4].

En ambos casos, esta solución se deduce, además, del tenor literal del artículo 22 que aclara, en su segundo párrafo que si en "anteriores períodos impositivos el establecimiento permanente hubiera obtenido rentas negativas netas que se hubieran integrado en la base imponible de la entidad, la exención prevista en este artículo o la deducción a que se refiere el artículo 31 de esta Ley sólo se aplicarán a las rentas positivas obtenidas con posterioridad a partir del momento en que superen la cuantía de dichas rentas negativas". La integración de las pérdidas impide, así pues, la exención, no al revés.

El límite del artículo 22 segundo párrafo se justifica, por otra parte, teniendo en cuenta que las pérdidas se corresponderán en muchos casos con bases negativas a compensar en el Estado en que se encuentre radicado el establecimiento en el marco del gravamen de la renta de los no residentes. Así, si la renta posterior del establecimiento no tributa en dicho Estado pierde sentido declarar su exención en la residencia, al no existir doble imposición, teniendo en cuenta, además, que las pérdidas del establecimiento, cuando se originaron, habrían anulado la tributación de otras rentas obtenidas por la casa central[5]. Ciertamente, uno de los requisitos exigidos con carácter general para que la exención resulte aplicable es que la renta resulte gravada en el exterior por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga, lo que haría innecesaria esta cautela si en el Estado del establecimiento no se gravara su renta posterior. Resulta discutido, sin embargo, si, con carácter general, la exención requiere la mera sujeción a un impuesto de naturaleza análoga o la tributación efectiva de la renta en el exterior. La cláusula de recaptura del artículo 22 prescinde, en cualquier caso, de lo que ocurra en el Estado del establecimiento, de manera que aunque la renta posterior del establecimiento hubiera tributado en dicho Estado, no podría aplicarse la exención en nuestro país, circunstancia que puede tener lugar si las pérdidas del establecimiento no se corresponden con bases negativas, por diferir las normas de determinación del rendimiento en uno y otro Estado[6].

La exención y posterior recaptura de rentas del artículo 22 suscitan, en cualquier caso, ciertas dudas cuando el sujeto pasivo tiene varios establecimientos permanentes en el exterior. Así, cabe plantearse si ambas normas se aplican establecimiento por establecimiento o sobre el saldo resultante de la compensación de las rentas y pérdidas de todos ellos. La consideración individualizada de cada establecimiento permitiría, por ejemplo, declarar exenta la renta del primero, a la vez que se integran en la base las pérdidas del segundo, aplicando igualmente la cláusula de recaptura sólo para las rentas posteriores de este último. La interpretación literal del precepto, que alude en todo caso "al establecimiento" es favorable a este tesis. También lo es su interpretación sistemática en el marco del impuesto sobre la renta de los no residentes, en cuyo artículo 17 se contempla el gravamen separado de cada establecimiento permanente situado en territorio español, sin que en ningún caso sea posible "la compensación de rentas" entre ellos.

Bajo el método de imputación, la aplicación del artículo 22 plantea, por otra parte, ciertas dificultades en su interpretación. Como regla general, el artículo 31 del TRLIS declara deducible en la cuota la menor de las dos cantidades siguientes: "*a*) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un

como señaló el TEAC en Resolución de 30 de marzo de 2006 (La Ley 60657/2006) un primer estadio del proceso legislativo que concluye con la exención de la renta a través del Decreto-Ley 3/2000, en el marco de la tendencia legislativa que contempla y fomenta la presencia internacional de las empresas españolas.

[4] *Cfr.*, *Impuesto sobre Sociedades (II)*, CEF, 2004, págs. 1447-1448.

[5] De no aplicarse dicha cautela, advierte la Resolución del TEAC de 30 de marzo de 2006 (La Ley 60657/2006), "se produciría un efecto de desimposición rechazado por la norma, que concede a esta especie de célula fiscal en que configura a los establecimientos permanentes, un mecanismo más ventajoso de eliminación de la doble imposición que el generalmente previsto, pero que coherentemente, trata de salir al paso de un posible tratamiento interesado y asimétrico de los resultados positivos y negativos generados en el extranjero".

[6] SÁNZ GADEA se ha mostrado escéptico con la efectividad de este tipo de cláusulas, ante la posibilidad de desviar futuras rentas a otros establecimientos o promover su transformación en filiales. *Cfr.*, *Impuesto sobre Sociedades (II)*, CEF, 2004, págs. 1453-1454.

gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto. (...) o *b*) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español." El artículo 22 añade que cuando en períodos anteriores se hubieran integrado rentas negativas en la base imponible, "la deducción a que se refiere el artículo 31 sólo se aplicará a las rentas positivas obtenidas con posterioridad a partir del momento en que superen la cuantía de dichas rentas negativas". La norma es confusa en su redacción pero, desde nuestro punto de vista y partiendo de su finalidad, debe interpretarse considerando que establece como límite máximo a la deducción la cuota íntegra que correspondería pagar en España por las rentas obtenidas en el período siguiente por el establecimiento, una vez restadas las pérdidas que se hubieran hecho valer en ejercicios anteriores[7]. Así, por ejemplo, si en el período anterior las pérdidas imputables al establecimiento hubieran sido de -500 y la renta obtenida por éste asciende a 1.500 en el presente, el importe máximo de deducción sería la cuota íntegra que correspondería pagar en España por una base de 1.000, que será la que teóricamente se habrá sometido a gravamen en el otro Estado, una vez compensada las bases negativas. Todo ello siempre que el importe en el extranjero no fuera menor, por disfrutar de un tipo más beneficioso o diferir en ambos Estados el cálculo de la renta. Así, si las bases negativas en el Estado del establecimiento ascendieran a -1.500, anulando totalmente la tributación de la renta del siguiente ejercicio, no podría aplicarse la deducción, por no haberse pagado impuesto alguno en el extranjero, en cuyo caso sería más ventajoso optar por la exención de la renta, dentro de las posibilidades que ofrece el artículo 22 segundo párrafo.

3. LA DEDUCCIÓN EN LA RESIDENCIA DE LAS PÉRDIDAS DE LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES BAJO EL MÉTODO DE EXENCIÓN CONVENCIONAL Y SU RELACIÓN CON LA NORMATIVA INTERNA

Una vez analizada la normativa interna, se hace necesario examinar el tratamiento tributario de las pérdidas en los convenios firmados por España y su relación con la primera. Cierta jurisprudencia europea ha considerado, en este sentido, que el método de exención convencional opera una completa transferencia de la potestad de imposición de la renta, positiva o negativa, al Estado del establecimiento, lo que impediría la integración de las pérdidas del establecimiento en la base imponible de la casa central[8]. De ser así, sólo si admitiera la renuncia al convenio podrían integrarse las pérdidas en la base imponible, cuestión también discutida y que implicaría, en todo caso, la aplicación de la cláusula de recaptura del artículo 22[9].

Partiendo de la finalidad de los Convenios, la doctrina internacional mayoritaria considera, sin embargo, que el método de exención tan sólo impide el doble gravamen, sin prejuzgar el tratamiento de las pérdidas en la residencia, que dependerá, en exclusiva, de la legislación interna de cada Estado[10]. El fin de los Convenios se cumple, en efecto, realizando una interpretación estricta del reparto del poder tributario que

---

[7] A favor de esta interpretación juegan los antecedentes normativos del artículo 22. Así, el antiguo artículo 29 *bis* de la Ley 43/1995 contemplaba una limitación a la deducción en la cuota para las rentas del establecimiento en el caso de que en períodos anteriores se hubieran obtenido pérdidas que se hubieran integrado en la base imponible. El importe de la deducción, como regla general del 100 por 100 de la cuota correspondiente a las rentas obtenidas por el establecimiento, se minoraba, en este caso, en la cantidad resultante de aplicar el tipo de gravamen a dichas rentas negativas.

[8] Esta es la interpretación vigente en Alemania, Polonia, Grecia, Liechtenstein, Rumanía, Hungría y China, fuera de Europa. *Cfr.*, BRAUNAGEL, "Verlustverrechnung und Verlustverrechnungsbeschränkungen in ausgewählten Länder", en LÜDICKE, KEMPF, BRINK, *Verluste im Steuerrecht*, Nomos Pricewaterhousecoopers, Baden-Baden, 2010, págs. 288-289. En Alemania esta concepción del método de exención convencional ha sido constante en la jurisprudencia del Tribunal Financiero Federal (*BFH*), aún reiterada en la Sentencia de 17 de julio de 2008, citada por LÜDICKE y BRAUNAGEL, "Veluste bei DBA-Freistellung", *Verluste im Steurrecht, ob. cit.*, pág. 180. Los Tribunales de Austria y Luxemburgo, tras mantener durante décadas la misma tesis han acabado por admitir la deducción de las pérdidas en sendas Sentencias de 2001 y 2005, citadas también por los autores anteriores.

[9] En nuestro país, la doctrina mayoritaria se ha mostrado contraria a la concepción de los convenios como normas meramente limitativas o renunciables a favor del Derecho interno. *Vid.* sobre la relación existente entre los métodos de doble imposición convencionales y los regulados en la normativa interna, CALDERÓN CARRERO, *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal firmados por España*, *ob. cit.*, págs. 988 y ss.

[10] Es la tesis predominante entre la doctrina alemana y austriaca, que ha reaccionado frente a la jurisprudencia existente en estos países. *Vid.*, entre otros, PROKISCH, "Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung", en VON GROLL, *Verluste im Steuerrecht*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2005, págs. 238 y 239; KESSLER, "Ausländische Betriebstättenverluste", en M. LEHNER (coord.), *Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht,* 2004, pág. 89; J. M. MÖSSNER, en K. VOGEL (Hrsg), *Grundfragen des Internationalen Steuerrechts*, DStJG Bd. 8, 1995, pág. 154. En contra, J. SCHUCH, *Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*, 1998, págs. 169 y ss y "Europarechtliche und abkommensrechtliche Vorgaben für die Verlustbehandlung", en M. LEHNER (coord.), *Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht*, ob.cit. págs. 76 y ss.

dichas normas contemplan, sin que el riesgo del doble aprovechamiento de las pérdidas resulte determinante a favor de esta tesis, al existir diversas fórmulas para atajarlo, ya sea mediante una cláusula de recaptura al modo del artículo 22 TRLIS o rectificando la autoliquidación en la que se aprovecharon las pérdidas, si volvieran a obtenerse rentas en períodos posteriores. Limitar su deducción en la residencia chocaría además, con el principio de capacidad económica si finalmente dichas pérdidas tampoco pudieran aprovecharse en el Estado del establecimiento[11].

En nuestro país, la deducción de las rentas negativas existiendo convenio con método de exención, se ha admitido también por la doctrina mayoritaria. Así, para CALDERÓN CARRERO, con "arreglo a los artículos 10 y 25 TRLIS, podría defenderse la posibilidad de compensar las bases imponibles negativas realizadas en el extranjero y *exentas en virtud de un CDI* con las bases imponibles positivas obtenidas por la entidad residente española"[12]. A falta de normas específicas para la aplicación del método de exención convencional y de disposición expresa en contra en esta norma, se afirma la inclusión en la base nacional de las "bases imponibles negativas" de origen extranjero. Desde nuestro punto de vista, sin embargo, la admisibilidad de la deducción de pérdidas extranjeras en este impuesto no deriva de este precepto, ya que las pérdidas extranjeras no son, en propiedad bases negativas sino una partida negativa más a integrar en la base imponible del contribuyente en el impuesto sobre sociedades que, como resultado de dicha integración, podrá dar lugar, en conjunto, a una base imponible positiva o negativa global, a compensar en períodos posteriores. El fundamento de la deducción hay que encontrarlo, según hemos mantenido, en el principio de gravamen de la renta mundial en que se fundamenta el Impuesto sobre Sociedades.

Entre la jurisprudencia existen, además, diversas Sentencias de la Audiencia Nacional, las de 30 de junio de 2005 (JUR 2005\238327), 22 de marzo de 2007 (JUR 2007/101929), de 1 de octubre de 2007 (JT 2007/1352) y de 28 enero 2008 (JUR 2008\114583) que abordan esta cuestión. En todas ellas se plantea si las pérdidas obtenidas a través de establecimientos permanentes situados en otros Estados, Francia y Marruecos respectivamente, han de integrarse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades cuando el convenio atribuye el derecho a gravar sus "beneficios" al país donde se halla enclavado, declarándose exentos en la residencia[13]. La Inspección de los Tributos y, con posterioridad, los Tribunales Económico-Administrativos habían rechazado la deducción basándose en dos argumentos: *a*) La plena sujeción del establecimiento, bajo el método de exención, como "empresa distinta y separada" al país en el que se encuentra enclavado. A él se atribuye el gravamen de sus "beneficios", entendidos como "rentas", con independencia, por tanto, de su signo positivo o negativo[14]. Y *b*) La deducción de las pérdidas como bases imponibles negativas en el Estado donde radica el establecimiento, de acuerdo con el gravamen por obligación real.

La Audiencia Nacional rechaza, sin embargo, esta argumentación en todas sus Sentencias, en las que concibe el método de exención como medida convencional que posibilita el gravamen en la fuen-

---

[11] El efecto de esta limitación es más gravoso en relación con las rentas negativas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, sólo son susceptibles de aprovechamiento en la residencia debido al carácter instantáneo del gravamen en la fuente, donde la compensación de bases imponibles negativas no tiene cabida. La deducción de las pérdidas en la residencia es, por ello, tanto más necesaria en esta hipótesis.

[12] *Cfr*., *Comentarios a los convenios de doble imposición,* pág. 1007. *Vid*. también, admitiendo la deducibilidad de las pérdidas, AEDAF, *Fiscalidad Internacional y Convenios de Doble Imposición. Doctrina y Jurisprudencia de los Tribunales Españoles (Años 2001-2002-2003)*, Thomson-Aranzadi, 2004, págs. 557 y ss. En contra en cambio, V. GONZÁLEZ POVEDA, señala que "cuando se emplea el método de exención y un establecimiento permanente de una empresa tienen pérdidas, éstas no se computarán –por la propia mecánica del método– en la base imponible global en el Estado de residencia". *Tratados y Convenios Internacionales*, CISS, Valencia, 1988.

[13] En estos casos resultaban de aplicación los Convenios entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995 y el Convenio firmado entre España y Marruecos para evitar la doble imposición, firmado el 10 de julio de 1978 y ratificado el 4 de diciembre de 1984.

[14] El TEAC se apoya, en este sentido, en los comentarios al artículo 7 del *Modelo de Convenio* de la OCDE, que identifican el término "beneficios" con las rentas derivadas de la explotación de una empresa, *vid*., en este sentido, las Resoluciones del TEAC de 27.9.2002. Siguiendo el *Modelo de Convenio* de la OCDE, los Convenios firmados con Francia y Marruecos, señalaban en su artículo 7.º que: "1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a este establecimiento permanente". Críticos con estas Resoluciones del TEAC, *vid*. Asociación Española de Asesores Fiscales, *Fiscalidad Internacional. Convenios de Doble Imposición. Doctrina y Jurisprudencia de los Tribunales Españoles (Años 2001-2002-2003), ob. cit*., págs. 557 y ss.

te y evita la doble imposición en la residencia, sin impedir, en cambio, la toma en consideración de las pérdidas en dicho Estado. Para el Tribunal, beneficio no equivale a resultado, sino a renta positiva, de modo que "las posibilidades técnicas previstas en el Convenio para la tributación de las rentas en uno u otro Estado" no son causa para denegar la deducción, conforme al gravamen de la renta mundial recogido en el artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En cuanto al posible doble aprovechamiento de las pérdidas en uno y otro Estado, no puede justificar –señala el tribunal– "una interpretación forzada y extensiva de la norma, en perjuicio del contribuyente, pues para evitar tal eventualidad dispone la Administración Tributaria de mecanismos de control suficientes".

En los dos casos en los que resultaba aplicable el Convenio hispano-francés (Sentencias de 30 de junio de 2005 (JUR 2005\238327) y 22 de marzo de 2007 (JUR 2007/101929), la compatibilidad de la deducción de las pérdidas con el método de exención se desprendía, además, de forma expresa del Protocolo anexo al Convenio. El apartado 17. *b*) del citado Protocolo señala, en efecto, que si uno de los Estados contratantes determina, conforme a su legislación, "los beneficios de los residentes (...) deduciendo las pérdidas de las filiales (...) o de establecimientos permanentes situados en ese otro Estado, e integrando los beneficios de estas filiales o de estos establecimientos permanentes hasta el importe de las pérdidas deducidas, las disposiciones de este Convenio no se oponen a la aplicación de esta legislación".

En apoyo de esta interpretación pueden citarse, por otra parte, los Comentarios al *Modelo de Convenio* de la OCDE que, en el párrafo 44 de los relativos al artículo 23, señalan expresamente que, ante la inexistencia de una disposición específica en el Tratado, el tratamiento de las pérdidas dependerá exclusivamente del Derecho interno de cada Estado. "En la medida en que la solución depende primariamente del Derecho interno de los Estados, y como las disposiciones jurídicas de los distintos Estados de la OCDE varían mucho de uno a otro, –señala el citado comentario– no puede proponerse ninguna solución para el artículo mismo; dejando que los Estados contratantes, si lo estiman necesario clarifiquen la cuestión anteriormente planteada y el resto de problemas asociados a las pérdidas (ver el párrafo 62 en relación con el método de imputación) de forma bilateral, ya sea en el artículo mismo o en el marco del procedimiento amistoso (art. 25.3)."

4. LAS CLÁUSULAS DE RECAPTURA Y LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Dado que las pérdidas resultan deducibles cualquiera que sea el método que se aplique para evitar la doble imposición, se plantea, en tercer lugar, si la cláusula de recaptura del artículo 22 del TRLIS surte efectos también mediando convenio que obligue al Estado de la residencia a dejar exentas las rentas percibidas por el establecimiento o a admitir la imputación del impuesto pagado en el exterior. Es decir, una vez integradas las rentas negativas en la base imponible de un determinado período, se plantea si de obtenerse rentas en los siguientes y estableciendo el convenio su exención o la imputación del impuesto extranjero, procede limitar sus efectos de conformidad con la normativa interna. Desde nuestro punto de vista, la primacía y efecto directo de los convenios sobre la legislación interna impide la aplicación de estos límites, salvo que el propio convenio se remita a la normativa interna para completar su aplicación. Como ha señalado CALDERÓN CARRERO, los métodos convencionales para evitar la doble imposición son autónomos y preferentes respecto de los que pudieran establecer las normas internas, aplicables tan sólo para completar su contenido. Evidentemente la recaptura de rentas y las limitaciones a la deducción del impuesto extranjero previstos en el artículo 22 del TRLIS no tienen esta finalidad[15].

[15] Este autor alude a la configuración autónoma de los métodos para eliminar la doble imposición internacional previstos en los CDIs. "La regulación propia prevista en el CDI prevalece sobre las normas internas que se solapen sobre la misma materia; –señala– así, las disposiciones internas relativas a la doble imposición sólo son aplicables en el marco de un CDI al objeto de complementar su contenido." Y añade que: "El carácter complementario de la legislación interna se hace más patente en las técnicas más complejas de aplicar como es el método de imputación; mientras que la regulación del método de exención prevista en un CDI, como regla, no necesita ser complementada con lo previsto en la legislación interna." Y, en este sentido, señala como ejemplo el "mecanismo de recaptura de pérdidas extranjeras" previsto en el artículo 22.2 TRLIS que en su opinión no resulta aplicable en el marco "del método de exención o imputación previsto en los CDIs que sigan el *MC OCDE*, a menos que el convenio haya establecido tal previsión". "Los métodos para evitar la doble imposición", en VV. AA.: *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, 2004, pág. 982.

Existen por otra parte, ciertos convenios, los firmados con Francia, Bélgica y Países Bajos que, siguiendo la práctica habitual de estos países, establecen cláusulas de recaptura propias, que limitan la efectividad de los métodos para evitar la doble imposición que contemplan. Así, el artículo 23.2 Convenio con Bélgica, de 14 de junio de 1995 señala que "cuando de acuerdo con la legislación de un Estado contratante, las pérdidas sufridas por un establecimiento permanente de una empresa de un Estado contratante situado en el otro Estado, hayan sido deducidas efectivamente de los beneficios de la empresa para su imposición en el primer Estado, la exención prevista en el párrafo 1 (la que elimina la doble imposición) no se aplicará en este primer Estado a los beneficios del establecimiento permanente correspondientes a los demás períodos impositivos, en la medida en que tales beneficios hayan sido eliminados también en el otro Estado por compensación de las citadas pérdidas". El artículo 25.5 del Convenio con los Países Bajos, de 16 de junio de 1971 contempla una norma similar, aunque sin limitar por sí mismo la aplicación de la exención, con remisión a las cláusulas que, a estos efectos pudieran establecer las normas internas. Dispone, en efecto, que "si, conforme a su legislación, un Estado contratante determina los beneficios de los residentes de este Estado deduciendo las pérdidas de las filiales residentes del otro Estado contratante o de establecimientos permanentes situados en ese otro Estado, e integrando los beneficios de estas filiales o de estos establecimientos permanentes hasta el importe de las pérdidas deducidas, las disposiciones de este Convenio no se oponen a la aplicación de esta legislación"[16].

Estas cláusulas, además de referirse sólo al método de exención, presentan una diferencia esencial con la técnica de recaptura prevista en nuestra normativa interna, pues las rentas que pueden someterse a imposición en la Estado de la residencia se ven afectadas por un doble límite: la cuantía de las pérdidas que se hubieran hecho valer en el Estado de la residencia en períodos anteriores y la de las bases imponibles negativas que se hubieran aprovechado en la fuente en los ejercicios siguientes. De manera que, aunque las pérdidas hubieran sido superiores en la residencia, este Estado sólo podrá someter a imposición las rentas equivalentes a las bases imponibles negativas en la fuente, que es la pérdida que, en términos estrictos, se aprovecha dos veces en ambos Estados. Si las pérdidas en la residencia hubieran sido menores, el gravamen en este país se limitará, evidentemente, a su importe. Esta cláusula convencional, al ser pactada bilateralmente, evita de forma más perfecta el doble aprovechamiento de las pérdidas que la disposición unilateral del artículo 22, cuya finalidad parece ser, más bien, resarcir al Estado español de la pérdida recaudatoria que supone la toma en consideración de las pérdidas de períodos anteriores. La sujeción se extiende, por ello, según esta norma, a la totalidad de las rentas que hubiera obtenido el establecimiento en períodos posteriores, hasta alcanzar el importe de la pérdida anterior. El Estado español puede, por lo tanto, gravar rentas que no se han visto exentas en la fuente a través del mecanismo de la compensación de bases imponibles negativas, dando lugar, en consecuencia, a un exceso de gravamen sobre los mismos rendimientos.

Aún bajo método de exención convencional y, sin que se hubiera autorizado expresamente en el Convenio, el Estado de la residencia podría aplicar ciertas medidas correctivas si el establecimiento permanente volviera a obtener rentas en períodos posteriores, como la rectificación de la autoliquidación del período en que se obtuvieron las pérdidas para anular, en su caso, su importe. Esta fórmula es compatible con el método de exención convencional dado que, con esta medida, lo que se somete a imposición no son las rentas posteriores del establecimiento sino aquellas otras obtenidas por la casa central en períodos anteriores y que no tributaron a consecuencia de las pérdidas. Sus efectos pueden ser, en cualquier caso, contrarios a la finalidad del convenio, pues al tratarse de medidas unilaterales, pueden dar lugar nuevamente a doble imposición si las pérdidas no pudieran aprovecharse en el Estado de la fuente como bases negativas.

5. IMPLICACIONES COMUNITARIAS

La compatibilidad de las cláusulas de recaptura con el Derecho comunitario ha sido objeto de examen por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que previamente se pronunció también sobre la validez de las disposiciones nacionales limitativas del aprovechamiento de las pérdidas de los es-

[16] *Vid*. el número 17 del *Protocolo del Convenio entre el Reino de España y la República Francesa* a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995.

tablecimientos permanentes. Se cuestionaba, en ambos casos, la existencia de una hipotética restricción a la libertad de establecimiento por parte del Estado de la residencia de quien pretende ejercitar la libertad comunitaria.

5.1. La Sentencia *Lidl Belgium GMBH &Co. KG V. Finanzamt- Heilbronn*, (asunto C-414/06)

La Sentencia del TJUE de 15 de mayo de 2008 resuelve la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo Federal alemán en materia financiera (*Bundesfinanzhof),* en el marco del litigio iniciado por dicha sociedad, residente en Alemania, que en el ejercicio 1999 sufrió pérdidas imputables al establecimiento permanente a través del cual había iniciado su actividad en Luxemburgo. La citada sociedad dedujo tales pérdidas en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades alemán, lo que fue rechazado por la Administración tributaria de este país al entender que la exención en la residencia de los rendimientos del establecimiento permanente prevista en el convenio se extendía también a las rentas negativas que pudieran obtenerse a través del mismo, que habrían de excluirse de la base imponible. La liquidación fue recurrida en vía administrativa y judicial hasta que el Tribunal Supremo Federal, tras confirmar la interpretación del Convenio y la normativa interna realizada por la Administración alemana, planteó ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea la siguiente cuestión prejudicial: "¿Es compatible con los artículos 43 CE y 56 CE el hecho de que una empresa alemana que obtiene ingresos procedentes de su actividad industrial y mercantil no pueda deducir las pérdidas de un establecimiento situado en otro Estado miembro (...) al calcular sus beneficios porque, conforme al (...) Convenio (...), los rendimientos de dicho establecimiento no están sometidos a tributación en Alemania?"

En su Sentencia del año 2008, el TJUE confirma, en efecto, que dicho régimen constituye una restricción a la libertad de establecimiento por parte del Estado de origen, al no aplicarse a quienes ejercitan esta libertad comunitaria una "ventaja fiscal" de la que sí disfrutan en cambio, quienes mantienen su inversión en territorio nacional. Aunque la sociedad con presencia en el exterior pudiera deducir las pérdidas en los períodos siguientes en el Estado del establecimiento, sufriría en todo caso un perjuicio financiero que, siquiera por razones de tesorería, puede disuadirle de su inversión, razona el Tribunal[17].

Tomando como precedente la doctrina fijada en el caso *Marks&Spencer*, el Tribunal considera, sin embargo, justificada la medida nacional por dos "razones imperiosas de interés general": el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros y el riesgo del doble aprovechamiento de las pérdidas. Sobre el primero de estos motivos el Tribunal ampara el derecho de los Estados miembros a tratar simétricamente las rentas positivas y negativas, de modo que si deciden no someter a gravamen las primeras tampoco habrán de asumir las segundas. El razonamiento del Tribunal viene a afirmar que, de otra forma, se dejaría en manos de los contribuyentes la decisión de cuál de los dos Estados habría de soportar las pérdidas. Como segundo motivo de justificación, se utiliza también el riesgo de su doble aprovechamiento en ambos Estados. "No se puede excluir, –afirma el Tribunal–, que una sociedad impute en el Estado miembro en el que está situada su sede las pérdidas sufridas por un establecimiento permanente que le pertenece situado en otro Estado miembro y que, a pesar de esta imputación, se tengan en cuenta la misma pérdidas en un momento posterior en el Estado miembro en el que está sito el establecimiento permanente, cuando éste obtiene beneficios impidiendo así al Estado miembro en el que la sociedad principal tiene su sede gravar este beneficio." En el primer Estado, las perdidas servirían para minorar la renta del período. En el segundo, impedirán el gravamen de la renta posterior del establecimiento, declarada también exenta en el primero, dando lugar, en conjunto, a una tributación inferior a la debida.

Siguiendo su doctrina anterior, el Tribunal entendió, además, que la medida nacional era proporcionada con el fin perseguido, dado que no impidió el aprovechamiento final de las pérdidas, que se tuvieron en cuenta en el Estado del establecimiento al gravar la renta de los siguientes períodos. El Tribunal no entra a valorar, sin embargo, la posibilidad de recurrir a medidas menos restrictivas para

[17] Como advierte el Tribunal, aunque las disposiciones del Tratado CE relativas a la libertad de establecimiento tengan por objetivo según su tenor literal asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, se oponen también a que el Estado miembro de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales o de una sociedad constituida de conformidad con su legislación. Así lo ha señalado también en otras Sentencias, como las de 16 de julio de 1998, ICI, C-264/96, Rec. Pa. I-4695, apartado 21, y de 6 de diciembre de 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Rec. P. I- 0000, apartado 33.

preservar el reparto del poder tributario y evitar el doble aprovechamiento de las pérdidas, como la utilización de cláusulas de recaptura del tenor de las que hemos analizado, de práctica usual, por otra parte, entre los Estados miembros[18]. Tampoco toma en consideración las diferencias existentes entre el régimen jurídico tributario de las filiales y los establecimientos permanentes en relación con la sociedad de la que dependen, cuando se encuentran situados en distintos Estados miembros. Tales diferencias sí se tuvieron en cuenta, sin embargo, en la Sentencia de 25 de febrero de 2010 en el caso *X-Holding BV* (asunto C-337-08) dictada con posterioridad, para rechazar que un Estado miembro deba aplicar a los grupos de sociedades el mismo régimen que contempla para las sociedades que operan a través de establecimiento permanente para los que sí contemplaba la deducción de pérdidas con cláusula de recaptura.

5.2. La Sentencia *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH*, (asunto C-157/07)

Poco después de resolver el caso *Lidl,* el TJUE dictó Sentencia en el asunto *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH*, en el que enjuiciaba la compatibilidad con el Derecho comunitario de este tipo de cláusulas de recaptura. Dicha Sentencia tiene su origen en una cuestión prejudicial planteada de nuevo por el *Bundesfinanzhof* alemán, en la que se cuestionaba la compatibilidad con el Derecho comunitario de la normativa alemana anterior al planteamiento del caso Lidl, en la que se autorizaba la deducción de las pérdidas obtenidas a través de establecimiento permanente en el exterior aún cuando fuera aplicable un método de exención convencional, deducción que debía rectificarse, en la medida en la que el citado establecimiento obtuviera rentas en el futuro. El caso que dio origen a la Sentencia concernía a una sociedad residente en Alemania que tenía un establecimiento permanente en Austria, cuyas pérdidas había integrado a lo largo de varios períodos impositivos en la base imponible de la sociedad. Al obtener el citado establecimiento rentas positivas en los períodos posteriores, se procedió a la recaptura de dichas rentas en Alemania, de conformidad con lo establecido en la normativa interna y el Convenio germano-austriaco. Dicha recaptura se contemplaba en este caso concreto aún cuando la normativa vigente en Austria en el momento de plantearse el litigio no permitiera la compensación de las bases negativas del establecimiento.

En su Sentencia de 23 de octubre de 2008, el TJUE constata la existencia de una restricción a la libertad de establecimiento, al quedar sometidas este tipo de sociedades a un trato fiscal desfavorable en relación con aquellas que se establecen únicamente en el interior del país. Dicha Sentencia recupera, sin embargo, el argumento de la coherencia fiscal como motivo de justificación del trato discriminatorio, considerando que existe un "vínculo directo, personal y material", entre los dos elementos del régimen fiscal controvertido", "pues dicha reintegración constituía el complemento lógico de la deducción previamente concedida". La medida nacional se considera, por otra parte, "plenamente proporcionada al objetivo perseguido, puesto que las pérdidas computadas de nuevo sólo lo son por el importe de los beneficios obtenidos".

Sin perjuicio de otras consideraciones críticas que exceden el objeto de esta comunicación, del razonamiento del Tribunal llama la atención el recurso a un motivo de justificación distinto del que había utilizado en sus Sentencias anteriores, con omisión de referencia alguna al reparto equilibrado del poder tributario entre los Estados miembros y a la necesidad de evitar el doble aprovechamiento de las pérdidas, en los que se fundamenta precisamente la cláusula de recaptura. Quizás el giro del Tribunal se deba a su peculiar aplicación del principio de proporcionalidad en este caso, matizando profundamente su doctrina anterior, pues concurrían en este supuesto las circunstancias que en Sentencias anteriores se identificaban expresamente como reveladoras del carácter desproporcionado de la medida nacional. En el caso enjuiciado, en efecto, el establecimiento permanente no había podido aprovechar las pérdi-

[18] Para un análisis crítico de la doctrina del TJUE sobre la compensación transfronteriza de pérdidas, pueden consultarse, entre la abundante doctrina existente sobre la materia, M. LANG, "The Marks&Spencer Case-The Open Issues Following the ECJ´s Final Word", *European Taxation*, febrero 2006, págs. 54 y ss.; B. TERRA y P. WATTEL, *European Tax Law*, Wolters Kluwers, 2008, págs. 655-656 y entre la doctrina española, J. M. CALDERÓN CARRERO, "Consolidación fiscal e importación de pérdidas: el caso Marks&Spencer", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 257, 2006, págs. 23 y ss., SANZ GADEA, "La compensación de pérdidas de las filiales extranjeras: Marks&Spencer", *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, núm. 276/2006, páginas 98 y ss. y V. RUIZ ALMENDRAL, "An ever distant Union: The Cross-Border Loss Relief Conundrum in EU Law", *Intertax*, número 38/2010, págs. 476 y ss.

das en el Estado del establecimiento pues, además de no permitirlo la normativa interna de dicho Estado, se había procedido a su transmisión[19]. Obligar al Estado de la residencia a admitir las pérdidas cuando el del establecimiento no las toma en consideración al gravar sus rentas sería tanto como redistribuir la potestad de imposición entre los Estados miembros, función que, a falta de armonización, no asume el Tribunal. El Tribunal reafirma, antes al contrario, la competencia de los Estados miembros para, a falta de medidas coordinadas, establecer los criterios de reparto del poder tributario con el fin de suprimir la doble imposición. "Esa competencia implica (...) que no se puede obligar a un Estado miembro a tener en cuenta, a efectos de la aplicación de la normativa fiscal, las consecuencias, en su caso desfavorables derivadas de de las particularidades de una normativa de otro Estado", aplicando la misma doctrina que ya había utilizado al examinar la obligación, desde el punto de vista comunitario, de eliminar la doble imposición por parte de los Estados miembros[20].

5.3. Perspectivas de armonización

Si la vía jurisprudencial no ha removido este obstáculo a la integración comunitaria, tampoco se han llevado a términos los intentos de armonización desarrollados hasta el momento sobre esta materia, referidos conjuntamente a las filiales y los establecimientos permanentes. Así, una de las primeras iniciativas al respecto fue la Propuesta de Directiva "relativa a un régimen por el que las empresas asumen las pérdidas registradas por sus establecimientos permanentes y filiales situados en otros Estados miembros" [COM(90)595], que no llegó a prosperar, siendo retirada poco después[21]. Básicamente, dicha propuesta contemplaba dos métodos alternativos aplicables tanto a filiales como a establecimientos permanentes: *a*) La deducción de las pérdidas con posterior gravamen de los beneficios futuros hasta el importe de las primeras, y *b*) El método de imputación, incluyendo en los resultados de la empresa todos los positivos y negativos de sus establecimientos o filiales en el exterior.

En el año 2001 se intentó dar un nuevo impulso a la armonización a través de la Comunicación de 23 de octubre de 2001 "Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales. Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada del Impuesto sobre Sociedades para sus actividades a escala comunitaria", reiterado en sus Comunicación posterior de noviembre de 2003, COM (2003)726. En ellas recoge una serie de medidas urgentes a adoptar a corto plazo en el terreno fiscal, entre las que incluye la compensación transfronteriza de pérdidas. Como solución más perfecta a largo plazo adopta la iniciativa de armonizar la base imponible del impuesto, permitiendo además la consolidación de los resultados positivos y negativos obtenidos en los distintos Estados miembros por los grupos de sociedades de ámbito comunitario.

A raíz de la Sentencia *Marks&Spencer*, la Comisión Europea presentó, con fecha de 16 de diciembre de 2006, una Comunicación formal al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, sobre la "Consideración fiscal de las pérdidas en un contexto transfronterizo" [COM (2006) 824 final] en la que se muestra partidaria de adoptar una "norma mínima" que permita aumentar la compensación de pérdidas transfronterizas antes de haberse alcanzado un acuerdo sobre la BICC. La propuesta de la Comisión diferencia dos supuestos, según se trate de la compensación de pérdidas dentro de una misma sociedad (referida a las ocasionadas por una sucursal o un establecimiento permanente en otro Estado miembro) o las generadas en un grupo de sociedades (por una sociedad del grupo en otro Estado miembro). En el primer supuesto, dadas las diferencias de regímenes fiscales existentes, la propuesta de la Comisión se limita a animar "vivamente a los Estados miembros que no permiten tener en cuenta las pérdidas sufridas por los establecimientos permanentes en otros Estados miembros a reexaminar sus sistemas fiscales con el fin de promover la libertad de establecimiento prevista por el Tratado CE". En cuanto a la BICC, no obstante los avances realizados en su

[19] El Tribunal adopta, en efecto, un parámetro de proporcionalidad diverso, cuando señala que la restricción es plenamente proporcionada al objetivo perseguido, "puesto que las pérdidas computadas de nuevo sólo lo son por el importe de los beneficios obtenidos".

[20] En el apartado 50 de la Sentencia se añade, en este sentido, que "la libertad de establecimiento no puede entenderse en el sentido de que un Estado miembro esté obligado a dictar normas fiscales en función de las de otro Estado miembro para garantizar, en cualquier situación, una tributación que elimine cualquier disparidad derivada de las normativas fiscales nacionales, dado que las decisiones adoptadas por una empresa acerca del establecimiento de estructuras comerciales en el extranjero pueden, según el caso, tener mayores o menores ventajas o inconvenientes para ella".

[21] DO 1991, C 53, pág. 30.

diseño por parte del Grupo de Trabajo creado al efecto, dicho proyecto parece encontrarse, sin embargo, paralizado desde mediados del año 2008.

6. CONCLUSIONES

La interrelación del Derecho interno, internacional y comunitario sobre el objeto de este estudio platea, como se ha podido analizar, numerosas dificultades interpretativas y una rica problemática jurídica. Del análisis realizado pueden extraerse las siguientes conclusiones: 1) En nuestro ordenamiento las pérdidas obtenidas en el exterior a través de un establecimiento permanente son deducibles en el Impuesto sobre Sociedades de la casa central, cualquiera que sea el método de exención o imputación establecido para evitar la doble imposición, ya sea de carácter interno o convencional; 2) A falta de armonización, las restricciones que en su caso pudieran establecerse a dicha deducción se han considerado justificadas desde el punto de vista del Derecho comunitario, salvo que el aprovechamiento de las pérdidas no fuera posible en ninguno de los dos Estados; 3) Las cláusulas de recaptura previstas por la normativa interna sólo son compatibles con los métodos para evitar la doble imposición pactados convencionalmente si dichos convenios prevén expresamente su aplicación; 4) A falta de armonización, dichas cláusulas de recaptura se consideran también justificadas desde el punto de vista del Derecho comunitario, incluso cuando por las circunstancias del caso concreto, las pérdidas no hubieran podido hacerse valer en el Estado del establecimiento.

Reflexiones en torno a la actitud del legislador y los jueces españoles en relación con las exigencias del Derecho de la Unión Europea en materia de imposición directa. Especial referencia a la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por vulneración del Derecho de la Unión

MARÍA CRUZ BARREIRO CARRIL
(Universidad de Vigo)

I. INTRODUCCIÓN

Hace poco más de un año el TJCE[1] daba a conocer su posición sobre la interpretación del Derecho comunitario[2], en relación con el régimen fiscal español de las ganancias patrimoniales obtenidas en España por no residentes sin mediación de establecimiento permanente tal y como éste se encontraba vigente hasta fines de 2006[3].

Como era de esperar, el TJCE declaró la incompatibilidad del referido régimen con el Derecho comunitario. El legislador español, aunque con retraso e incumpliendo el plazo concedido por la Comisión en el dictamen motivado, había modificado el régimen referido para adaptarlo a las exigencias del Derecho comunitario, de manera que la infracción no existía ya siquiera en el momento de interposición del recurso por parte de la Comisión. La cuestión sobre la incompatibilidad del referido régimen con el Derecho comunitario era también clara para los jueces nacionales que, con anterioridad a la publicación de la sentencia del TJCE, habían estimado ciertos recursos interpuestos por ciudadanos residentes en otros Estados miembros que habían tributado en España con arreglo a la normativa controvertida y que solicitaban la reparación del daño causado[4].

El ya modificado régimen fiscal referido de las ganancias patrimoniales constituye tan sólo uno de los aspectos de nuestro ordenamiento tributario que han sido declarados por el TJUE en contravención del Derecho de la Unión.

La presente comunicación tiene como objeto reflexionar sobre la actitud de legislador y los jueces nacionales a la hora de dar cumplimiento a los mandatos del Derecho de la Unión en el ámbito de la imposición directa, así como sobre las consecuencias que de ello se derivan, sobre todo, a la luz de la sentencia del TJUE de 26 de enero de 2010[5], en la que se aclaran determinados aspectos de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por las violaciones del Derecho de la Unión que le sean imputables, en relación con la práctica de nuestro Tribunal Supremo a la hora de enfrentarse a esta cuestión.

---

[1] Con la entrada en vigor del *Tratado de Lisboa* el 1 de diciembre de 2009, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) pasa a denominarse Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE). No obstante, en el presente trabajo nos referiremos al Tribunal de Luxemburgo con su antigua denominación –TJCE– cuando realicemos referencias a pronunciamientos emitidos con anterioridad a la entrada en vigor del *Tratado de Lisboa*.

[2] Igualmente, por obra del *Tratado de Lisboa* el Derecho comunitario pasa a denominarse Derecho de la Unión. Con todo, a lo largo de este trabajo utilizaremos en algún caso, la expresión Derecho comunitario, esencialmente en relación con los asuntos jurisprudenciales anteriores a la entrada en vigor del referido *Tratado*.

[3] Sentencia del TJCE de 6 de octubre de 2009, asunto C-562/07, *Comisión contra España*.

[4] Así lo hizo el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en su sentencia de 8 de enero de 2009. Invocando la jurisprudencia del TJCE en *Asscher* y *Gerritse*, el Tribunal referido, aplicó la doctrina del acto claro para estimar un recurso planteado por un matrimonio británico no residente. El recurso en cuestión traía causa de una solicitud de rectificación de la autoliquidación realizada en base a la normativa anterior. El Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares en su sentencia de 29 de enero de 2009 (65/2009), reconoce, de manera similar, el carácter discriminatorio de la norma controvertida y, en aplicación de los principios de primacía y efecto directo, da la razón a un matrimonio francés que había aplicado el tipo del 15 por 100, correspondiente a los residentes, a las ganancias obtenidas en territorio español. Resulta interesante, la invocación, una vez más, a la sentencia *Gerritse* (F. J. 7).

[5] Sentencia del TJUE de 26 de enero de 2010, asunto C-118/08, *Transportes Urbanos*.

Dado que las cuestiones referidas serán ilustradas esencialmente, a partir de los hechos acaecidos en torno al antiguo régimen fiscal de las ganancias patrimoniales de no residentes obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, entendemos necesario referirnos sucintamente a los motivos de incompatibilidad del régimen mencionado con el Derecho de la Unión, para, seguidamente, analizar el contexto en el que tuvo lugar la interposición del recurso de infracción, haciendo referencia a la reacción tardía del legislador español así como a la reticencia de los jueces nacionales a plantear cuestiones prejudiciales en el ámbito de la imposición directa. A continuación, nos detendremos en reflexionar sobre la relevancia de una sentencia condenatoria en los supuestos de acatamiento tardío del dictamen motivado, cuestión que nos conducirá directamente a la relativa a la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por infracción del Derecho de la Unión. Esta cuestión ha adquirido en el curso del último año una importancia particular en relación con nuestra jurisprudencia interna, a raíz del ya referido pronunciamiento del TJUE de 26 de enero de 2010. En esta sentencia, a través de la interpretación del principio de equivalencia, el Tribunal de Luxemburgo expone su posición en materia de responsabilidad patrimonial, consolidando jurisprudencia anterior. Debido a su particular relevancia sobre nuestro ordenamiento interno, abordaremos en esta comunicación dos de las cuestiones tratadas por el TJUE en la referida sentencia. De un lado, los requisitos que la jurisprudencia comunitaria ha entendido que deben concurrir para que un Estado miembro quede obligado a reparar los daños causados por las violaciones del Derecho de la Unión que le sean imputables. De otro, la posición del TJUE sobre "la regla del agotamiento previo" exigida en cierta jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo a los efectos de ejercitar la acción de responsabilidad patrimonial cuando el daño se derivaba de una norma incompatible con el Derecho de la Unión.

II. LA INCOMPATIBILIDAD CON EL DERECHO COMUNITARIO DEL ANTIGUO RÉGIMEN FISCAL DE LAS GANANCIAS PATRIMONIALES OBTENIDAS POR NO RESIDENTES SIN MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

El régimen fiscal de las ganancias patrimoniales obtenidas por no residentes sin mediación de establecimiento permanente vigente hasta el 31 de diciembre de 2006 se encontraba regulado en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en lo sucesivo "TRLIRNR")[6]. De acuerdo con dicha normativa, las ganancias referidas tributaban a un tipo del 35 por 100[7]. Por su parte, y hasta la misma fecha, las ganancias patrimoniales obtenidas por residentes tributaban, con arreglo al régimen previsto en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, (en lo sucesivo "TRLIRPF")[8] a un tipo único del 15 por 100, si resultaban de la transmisión de elementos que habían permanecido en el patrimonio del contribuyente durante un período superior al año (ganancias a largo plazo), o a un tipo progresivo que oscilaba entre el 15 y el 45 por 100, en los restantes casos (ganancias a corto plazo)[9].

Como había puesto de manifiesto la Comisión, los no residentes soportaban siempre una carga superior en relación con las ganancias a largo plazo[10], y en determinados casos, en relación con las ganancias a corto plazo[11]. El TJCE entendió que esta diferencia de trato constituía una restricción de la libre circulación de capitales.

A tales efectos, resultó fundamental en el razonamiento del TJCE el hecho de que la situación de residentes y no residentes fuese, a su juicio, comparable. En este sentido, el Tribunal de Luxemburgo

---

6 El TRLIRNR ha sido aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

7 No obstante, con arreglo al artículo 46 del TRLIRNR, los no residentes que hubiesen obtenido durante el ejercicio un mínimo del 75 por 100 de la totalidad de su renta por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas en España, podían optar por tributar en calidad de residentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en lo sucesivo, IRPF), de manera que se le tendrían en cuenta sus circunstancias personales y familiares. Esta última categoría de "residentes asimilados" no constituye objeto del recurso interpuesto por la Comisión Europea.

8 Aprobado mediante Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

9 Artículos 64, 67, 75 y 77 del TRLIRPF.

10 Se constata una clara confrontación entre el tipo impositivo del 35 por 100 (no residentes) frente al 15 por 100 (residentes).

11 El tipo único del 35 por 100 que soportan las ganancias obtenidas por no residentes se confronta con la escala progresiva (15-45 por 100), de manera que el residente únicamente soportaría una carga fiscal mayor cuando superase sólo el tipo medio del 35 por 100, hipótesis que suponía la existencia de ingresos muy elevados.

rechazó las alegaciones del Reino de España conforme a las cuales residentes y no residentes no se encuentran en una situación comparable, por disponer los últimos en su Estado de residencia de otras rentas que no pueden computarse en España[12].

La posición del TJCE se enmarca, en este aspecto, en una jurisprudencia que tiende a la homologación en el trato de los contribuyentes residentes y no residentes[13]. En el desarrollo de esta jurisprudencia el Tribunal de Luxemburgo ha sido fundamental el entendimiento por parte del Tribunal de que no sólo se encuentran en situaciones comparables los no residentes que obtienen la mayor parte de sus rentas en el Estado de la fuente (*Schumacker*)[14], sino también aquéllos que sólo perciben en este Estado una parte de sus rentas que mayoritariamente se obtienen en el Estado de residencia. El TJCE sigue en este sentido la senda iniciada en *Asscher*[15] y confirmada en pronunciamientos posteriores, como los emitidos en los asuntos *Gerritse*[16] y *Hollmann*[17]. En *Gerritse*, el TJCE condenó la normativa alemana que aplicaba un tipo progresivo a los artistas y deportistas residentes, mientras sujetaba a gravamen mediante un tipo proporcional a los artistas y deportistas no residentes por las rentas obtenidas en territorio alemán. En *Hollmann*, el Tribunal de Luxemburgo entendió que violaba la libre circulación de capitales la normativa portuguesa que establecía un tipo del 25 por 100 para los no residentes, como era el caso de la señora Hollmann, residente en Alemania, mientras los residentes tributaban de acuerdo con una escala progresiva siendo el tipo marginal máximo del 42 por 100, que se aplicaba, no sobre la totalidad del saldo resultante de la plusvalía –como sucedía para los no residentes– sino tan sólo sobre su 50 por 100.

El TJCE adoptó en el asunto C-562 (*Comisión contra España*), una posición similar a la mantenida en los asuntos referidos en lo que concierne a la cuestión de la comparabilidad entre residentes y no residentes. En efecto, y al objeto de rechazar las alegaciones del Reino de España conforme a las cuales residentes y no residentes no se encuentran en una situación comparable, el TJCE siguió casi al pie de la letra el razonamiento empleado en *Hollmann*[18]. Así señaló el Tribunal que, por una parte, únicamente la categoría de rentas referida "constituye el objeto de la normativa analizada, ya se trate de residentes o de no residentes" y por otra, "el Estado en el que está situada la fuente del ingreso es en ambos casos España, puesto que la normativa controvertida únicamente tiene por objeto las ganancias patrimoniales

---

[12] Igualmente, no aceptó la justificación del trato diferente, sobre la base de la coherencia fiscal, alegada por España. A estos efectos, véanse los FF. JJ. 60-66 de la sentencia del TJCE de 6 de octubre de 2009, asunto C-562/07, *Comisión contra España.*

[13] LUCHENA MOZO, G. M., SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: "La tributación de los no residentes sin establecimiento permanente", en COLLADO YURRITA, M. A.; LUCHENA MOZO, G.M., y SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. (dirs.)*: Internacionalización de las inversiones*, Bosch, Barcelona, 2009, págs. 577-626.

[14] Sentencia de 14 de febrero de 1995, asunto C-279/93, asunto *Schumacker*. De este pronunciamiento puede colegirse que los no residentes que perciben la mayor parte de sus rentas en el Estado de la fuente –calificados por WATTEL como "residentes virtuales"– se encuentran en una situación comparable a la de los residentes y en consecuencia, tienen derecho a recibir el mismo trato que aquéllos. Más concretamente, para que un no residente pueda ser calificado como "residente virtual" se exige, además, que no obtenga ingresos suficientes en el Estado miembro de residencia, que le permitan tener acceso a las referidas ventajas en dicho Estado. Tal conclusión debe ser matizada, ya que el requisito de obtención de la mayor parte de la renta en el Estado de la fuente para generar el derecho al "trato nacional", sólo se exigió en *Schumacker* para determinados efectos, en conreto, "en lo que atañe a la consideración de la situación personal y familiar" (F. J. 32). Véase WATTEL, P.: "The EC Court's attemps to reconcile the Treaty Freedoms with International Tax Law", *Common Market Law Review*, vol. 33, abril 1996, páginas 232-254. Igualmente puede verse HINOJOSA MARTÍNEZ, L. M.: "Reflexiones en torno al concepto discriminación: los obstáculos fiscales a la libre circulación de personas en la CE", *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, núm. 1, vol. 2, 1997, páginas 511-545, págs. 526 y ss. CUBERO TRUYO, A. M.: "Principio de no discriminación en la jurisprudencia comunitaria: el derecho de los no residentes a un impuesto sobre la renta personal, subjetivo, periódico y progresivo", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 214, 2002, págs. 3-28, pág. 25.

[15] Sentencia del TJCE de 27 de junio de 1996, asunto C-107/94, *Asscher*. El señor ASSCHER residía en Bélgica y obtenía ciertas rentas en Países Bajos aunque sin alcanzar el umbral requerido por la legislación holandesa para disfrutar de la escala progresiva, con escalones del 13, 50 y 60 por 100 aplicable a los residentes. En cambio, el señor ASSCHER quedaba sometido a otra tarifa con escalones del 25, 50 y 60 por 100. Observamos, en consecuencia, una discriminación en relación con el primer tramo de ingresos (13 frente a 25 por 100) que es similar a la discriminación que sufrían los no residentes en *Comisión contra España* (C-562/07) respecto de las ganancias alargo plazo (15 frente a 35 por 100). Como pone de manifiesto PISTONE la principal contribución del pronunciamiento *Asscher* al desarrollo del Derecho comunitario fue garantizar la protección a los no residentes incluso más allá del umbral de renta establecido en los asuntos *Schumacker* y *Wielockx* (*The impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and solutions*, Eucotax Series, núm. 4, Kluwer Law International, Londres, 2002, pág. 128). Las palabras de GARCÍA PRATS son muy ilustrativas a este respecto cuando habla de "Asscher, o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria", *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 94, 1997, págs. 215-233.

[16] Sentencia del TJCE de 12 de junio de 2003, asunto C-234/01, *Gerritse*.

[17] Sentencia del TJCE de 11 de octubre de 2007, asunto C-443/06, *Hollmann*.

[18] *Ibídem.*, F. J. 50.

resultantes de las transmisiones de bienes que se posean en España"[19]. Por lo que respecta a las ganancias a corto plazo, el TJCE señala que España no ha presentado prueba alguna que acredite que en el caso de los autos se tiene, en efecto, en cuenta la situación personal de los contribuyentes al gravar estas ganancias con arreglo a la regla de la progresividad, tal y como España alegaba[20].

Desde nuestro punto de vista, las consideraciones expuestas han sido las esenciales a la hora de establecer la comparabilidad entre residentes y no residentes[21] contribuyendo a la consolidación del derecho al trato nacional de que el no residente goza en el Estado de la fuente de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo.

A este respecto, son muchos los autores que han puesto de manifiesto cómo la imposición del trato nacional al no residente en el Estado de la fuente puede desembocar en una "voladura de la obligación real de contribuir en los Estados miembros"[22], si tenemos en cuenta que, de acuerdo con la práctica fiscal internacional, la gran mayor parte de ellos aplica principios distintos de tributación a residentes y a no residentes. De ahí, las dificultades con que se topa el TJUE a la hora de aplicar el concepto de discriminación encubierta en el ámbito de los impuestos directos[23].

En definitiva, puede decirse que la sentencia forma parte de una tendencia que contribuye a la configuración de una suerte de "estatuto del no residente comunitario"[24], permitiendo que éste quede sometido a un impuesto personal sobre la renta cada vez más similar al que grava a los residentes[25].

III. LA RESPUESTA TARDÍA DEL LEGISLADOR ESPAÑOL Y LA RETICENCIA DE LOS JUECES ESPAÑOLES A PLANTEAR CUESTIONES PREJUDICIALES EN EL ÁMBITO DE LA IMPOSICIÓN DIRECTA. EL PLANTEAMIENTO DE LA PRIMERA CUESTIÓN PREJUDICIAL EN MATERIA DE IMPUESTOS DIRECTOS

Como se desprende de lo apuntado en el apartado anterior, el pronunciamiento del TJCE en *Comisión contra España*[26] se enmarca dentro de la jurisprudencia comunitaria que ya podemos considerar

---

[19] Sentencia del TJCE de 6 de octubre de 2006, *Comisión contra España*, FF. JJ. 49 y 50. Además, señala el TJCE que no hay nada en la normativa controvertida que permita entender que su finalidad es la toma en cuenta de la situación personal del contribuyente, ya que nos encontramos ante la tributación con arreglo a un tipo único que iba ligada solamente a la condición de residente o no residente del contribuyente (F. J. 51). Nos parece interesante la referencia a *Lenz* (sentencia del TJCE de 15 de julio de 2004, asunto C-315/02, F. J. 33) para concluir que la normativa controvertida no responde a una diferencia de situación en el sentido del artículo 58 TCE, derivada del lugar residencia. Resulta curioso que el TJCE no se refiriese a *Lenz* en su pronunciamiento en *Hollmann*, a pesar de las similitudes entre ambos casos.

[20] Sentencia del TJCE de 6 de octubre de 2009, asunto C-562/07, *Comisión contra España*, F. J. 58. Igualmente, el TJCE señala que, como para el caso de las ganancias a largo plazo, en relación con las ganancias a corto plazo, la norma controvertida tiene sólo por objeto las ganancias procedentes de la transmisión de bienes ubicados en España (F. J. 57).

[21] El TJCE se ha opuesto igualmente al intento por parte del Reino de España de rechazar la "comparabillidad" entre residentes y no residentes sobre la base de la existencia de convenios para evitar la doble imposición con la práctica totalidad de los Estados miembros. Respeto de estos convenios, expone el Reino de España que tienen el efecto de neutralizar la tributación española, y por lo tanto, impedir, una restricción a la libre circulación de capitales (F. J. 34 y FF. JJ. 53-54). El TJCE no sólo rechaza el argumento expuesto sino que entiende que el Convenio podría servir de instrumento para garantizar la comparabilidad respecto de la regla de la progresividad. Sobre la relevancia del convenio a los efectos de determinar si dos situaciones son comparables en la jurisprudencia comunitaria en materia de fiscalidad directa véase CORDEWENER, A.: "Personal income taxation of non-residents and the increasing impact of the EC Treaty freedoms" en WEBER, D. (ed.): *The influence of European Law on Direct Taxation*, *EUCOTAX Series on European Taxation*, vol. 16, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2007, págs. 44-47 y HERRERA MOLINA, P. M.: *Convenios de doble imposición y Derecho comunitario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009, págs. 123 y ss.

[22] GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: "El Tribunal de Justicia ante una ecrucijada: ¿rectificar jurisprudencia o desintegrar la fiscalidad internacional en Europa?" en COLLADO YURRITA, M. A. (dir.): *Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria*, Colex, Madrid, 2005, pág. 149.

[23] WATTEL, P. y TERRA, B.: *European Tax Law*, quinta edición, Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2008, págs. 715 y ss.

[24] RUIZ ALMENDRAL, V.: "Entre la discriminación y la armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del Derecho comunitario", *Revista de contabilidad y tributación. CEF*, núm. 307, 2008, págs. 3-68. En palabras de VICTOR UCKMAR, "en la práctica, se puede sostener que la Corte de Justicia, a través de sus sentencias, ha agregado a la natural dicotomía del derecho fiscal internacional entre sujetos residentes y no residentes, un *tertium genus*, el sujeto no residente comunitario" ("El Derecho Tributario de la Comunidad Europea", relación destinada a las *XXII Jornadas ILADT* en Quito celebradas del 20 al 26 de septiembre de 2004 en Quito).

[25] CUBERO TRUYO, A. M.: "Principio de no discriminación en la jurisprudencia comunitaria...", *op. cit.*, pág. 5.

[26] Sentencia del TJCE de 6 de octubre de 2009, asunto C-562/07, *Comisión contra España*.

clásica consistente en exigir la concesión de trato nacional en el Estado de la fuente. En este sentido, resulta llamativo que nuestro legislador se demorase a la hora de realizar las oportunas modificaciones incumpliendo los plazos concedidos por la Comisión en el dictamen motivado.

En efecto, el régimen de tributación de las ganancias patrimoniales obtenidas por no residentes sin mediación de establecimiento permanente fue objeto de modificación por el legislador español a través de la Ley 35/2006[27]. A través de esta ley se realizaba la reforma necesaria para poner fin a la infracción denunciada por la Comisión, estableciéndose un tipo único del 18 por 100 para las ganancias patrimoniales obtenidas tanto por residentes como por no residentes, y con independencia del tiempo que los elementos transmitidos hubiesen permanecido en el patrimonio del contribuyente. Éste era por lo tanto el panorama jurídico en el momento de interposición del recurso. No obstante, hemos de señalar que la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010[28] modifica ciertos aspectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes. Como consecuencia de tales modificaciones, el tipo aplicable a la base liquidable del ahorro (en la que se incluyen las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto con ocasión de la transmisión de los elementos patrimoniales), en la parte que no corresponda, en su caso, con el mínimo personal y familiar, es del 19 por 100, en tanto que, para la parte de dicha base que exceda de la referida cantidad, el tipo aplicable es del 21 por 100[29]. Asimismo, para las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales obtenidas por no residentes que tributan con arreglo al TRLIRNR el tipo aplicable es del 19 por 100, con independencia del importe de la ganancia[30]. En consecuencia nos encontramos ante una *discrimination à rebours*, ya que en la parte que supere el umbral de los 6.000 euros, los residentes soportarán una carga mayor que los no residentes.

Realizadas las consideraciones anteriores sobre el estado actual de nuestra normativa, hemos de retrotraernos a la situación existente en el momento de interposición del recurso por incumplimiento el 19 de diciembre de 2007, en el que, no existía ya la infracción denunciada. El legislador había reaccionado a los requerimientos de la Comisión si bien demasiado tarde, desatendiendo el plazo de dos meses que, a partir de la recepción del dictamen motivado emitido con fecha de 13 de julio de 2005, la Comisión había concedido a nuestro Estado para poner fin a la infracción[31].

Dado que la restricción ya no existía en el momento en el que la Comisión interpuso el recurso, España cuestionó la admisibilidad del recurso sobre la base de diversos motivos entre los que destaca, principalmente, a los efectos de este trabajo, una pretendida incursión en una desviación de poder[32]. En este sentido, entendía nuestro Estado que existía una desviación de poder por parte de la Comisión en la medida en que, a su juicio, utilizaba el recurso por infracción, en el caso en cuestión, para asuntos distintos de los que le son propios. A estos efectos, señalaba que la Comisión pretendía, por un lado, sancionarle por la reticencia de las cortes nacionales a presentar cuestiones prejudiciales al TJCE en el ámbito de la imposición directa, y, por otro, mover a dicho tribunal a que se pronunciase sobre el caso

---

[27] Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

[28] Ley 26/2009, de 23 de diciembre.

[29] Artículos 66 y 76 de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre.

[30] Artículo 25.1.*f*) del TRLIRNR.

[31] La Comisión había dirigido un escrito de emplazamiento a España el 18 de octubre de 2004, indicando que la diferencia de trato fiscal entre residentes y no residentes era susceptible de constituir una discriminación contraria a la libre circulación de capitales. En el escrito de emplazamiento la Comisión también entendía que la normativa controvertida resultaba incompatible con los artículos 39 TCE y 28 y 40 del Acuerdo sobre el EEE. España respondió al referido dictamen el 7 de febrero de 2006, explicando que se estaban realizando las modificaciones oportunas para acomodar la normativa controvertida a las exigencias del Derecho comunitario. Sin embargo estas modificaciones no se materializaron hasta el 1 de enero de 2007, con la entrada en vigor de la Ley 35/2006 anteriormente referida. Ya en la fase contenciosa la Comisión desistió del recurso en la parte que tenía por objeto la declaración de existencia de una infracción de los artículos 39 TCE y 28 del Acuerdo sobre el EEE.

[32] Los otros motivos alegados por el Reino de España se referían a que, a su juicio, la Comisión había vulnerado los principios de confianza legítima y cooperación leal. Para sostener su argumentación, España aludió a la existencia de una práctica reiterada de la Comisión que consistía en abstenerse de interponer el recurso cuando el Estado infractor había puesto fin al incumplimiento una vez vencido el plazo fijado en el dictamen motivado, pero con anterioridad a la interposición del recurso. En segundo lugar, alegaba que el principio de seguridad jurídica podría verse afectado por el derecho reconocido a la Comisión de elegir libremente el momento de interposición del recurso, entendiendo que tal derecho debería limitarse únicamente a los supuestos en los que el Estado infractor todavía persiste en el incumplimiento que se le reprocha (véanse los FF. JJ. 12-14 de la sentencia del TJCE de 9 de diciembre de 2004, asunto C-219/03, *Comisión contra España*).

en cuestión, con el fin de garantizar a los ciudadanos una aplicación correcta del Derecho comunitario, acercando así el objeto del recurso por incumplimiento al que es propio de la cuestión prejudicial.

La respuesta del TJCE fue en este caso muy similar a la otorgada en el asunto C-219/03, en el que la Comisión había igualmente interpuesto un recurso por infracción contra España. En aquel caso, la Comisión se oponía al régimen fiscal menos favorable al que se sometían las acciones cotizadas en mercados distintos de los mercados regulados españoles en relación con el previsto para las acciones cotizadas en éstos[33]. También en relación con este régimen nuestro legislador había puesto fin al incumplimiento, con posterioridad al plazo fijado por la Comisión en el dictamen motivado.

No obstante, el TJCE señaló en el asunto C-219/03, con base a una doctrina consolidada[34] que "la existencia de un incumplimiento debe ser determinada en función de la situación del Estado miembro afectado tal como ésta se presentaba al final del plazo fijado en el dictamen motivado y que los cambios ocurridos posteriormente no pueden ser tenidos en cuenta por el Tribunal de Justicia"[35] y que la fundamentación del recurso de la Comisión "tiene por objeto que se declare el incumplimiento al final del plazo fijado en el dictamen motivado"[36]. Creemos que tal pronunciamiento debió haber servido a España para reaccionar, esta vez, con mayor rapidez a los requerimientos de la Comisión.

Adoptando una posición muy similar a la adoptada en el asunto C-219/03[37], el TJCE señala en relación con el asunto C-532/07 que en supuestos de este tipo, "persiste el interés de la Comisión en interponer un recurso con arreglo al artículo 226 CE"[38].

En este sentido, y sin perjuicio, de lo que explicaremos en el próximo apartado, puede decirse que los contribuyentes podrán invocar la sentencia que declara una normativa incompatible con el Derecho de la Unión como base para solicitar la devolución de las cantidades que hubiesen ingresado de acuerdo con dicha normativa.

Desde este punto de vista, nos parece razonable la actitud de la Comisión en este caso, sobre todo, en un contexto como el español en el que las cortes nacionales hasta el momento se habían mostrado reacias a plantear cuestiones prejudiciales en materia de imposición directa, sin que tal actitud pueda calificarse de desviación de poder. Como recordó el TJCE, a este respecto, "la Comisión no necesita demostrar la existencia de un interés en ejercitar la acción ni indicar los motivos que la han llevado a interponer un recurso por incumplimiento" y que al coincidir el objeto del recurso con "el objeto del litigio tal y como aparece definido en el escrito de requerimiento y en el dictamen motivado, no puede afirmarse válidamente que la Comisión incurrió en desviación de poder"[39].

Con todo, y en relación con la reticencia de los jueces nacionales a plantear cuestiones prejudiciales[40] en el ámbito de los impuestos directos, hemos de señalar que el pasado 25 de enero de 2010, hemos conocido el auto del Tribunal Supremo por el que se plantea una cuestión prejudicial que constituye la

---

[33] Sentencia del TJCE de 9 de diciembre de 2004, asunto C-219/03, *Comisión contra España*.

[34] Sentencias de 27 de noviembre de 1990, *Comisión/Grecia*, C-200/88, f.j. 13; de 2 de mayo de 1996, *Comisión/Bélgica*, C-133/94, F. J. 17, y de 29 de enero de 2004, *Comisión/Austria*, C-209/02, F. J. 16.

[35] Sentencia del TJCE de 9 de diciembre de 2004, asunto C-219/03, *Comisión contra España*, F. J. 26.

[36] *Ibidem*, F. J. 27.

[37] El TJCE rechazó de plano todas las alegaciones expuestas por España con el fin de conseguir la inadmisibilidad del recurso, señalando entre otras razones que "la existencia del incumplimiento se apreciará por el TJCE en función de la situación del Estado miembro tal y como ésta se presentaba al final del plazo fijado en el dictamen motivado", (sentencia del TJCE de 9 de diciembre de 2004, asunto C-219/03, *Comisión contra España*, F. J. 23).

[38] *Ibidem*, F. J. 23. Ya en su sentencia de 19 de diciembre de 1961, asunto 7/61, *Comisión contra Italia*, el TJCE había señalado que en supuestos de este tipo, "la Comisión conserva un interés en que se resuelva conforme a Derecho sobre la existencia de incumplimiento".

[39] Sentencia del TJCE de 6 de octubre de 2009, asunto C-562/07, *Comisión contra España*, F. J. 25. Queremos además, enfatizar que la Comisión ha respetado todas las exigencias procesales legalmente establecidas. Entre ellas, destacamos la garantía esencial que constituye la posibilidad de invitar al Estado supuestamente infractor a presentar observaciones a través de la carta de emplazamiento. El TJCE ya había constatado que el respeto de esta garantía esencial constituye una condición de la regularidad del procedimiento en constatación de infracción, aún en el caso de que el Estado requerido no haya hecho uso de ella, lo cual no ha sucedido en el caso en cuestión (sentencia del TJCE de 15 de diciembre de 1982, asunto 211/21, Comisión contra Dinamarca).

[40] Hasta 2009 el número de cuestiones prejudiciales planteados por el Tribunal Supremo español respecto de cualquier materia era de 24, cifra relativamente escasa si la comparamos con el número de cuestiones prejudiciales planteadas por la *Cour de Cassation* francesa (88), o por la *Cour de Cassation* belga (73) hasta la misma fecha. Resulta llamativo el número de cuestiones prejudiciales planteadas por el *Bundesfinanzhof* (Tribunal Supremo financiero) en Alemania (260) hasta la fecha. Los datos referidos así como la "Evolución general de la actividad judicial (1952-2009) cuestiones prejudiciales iniciadas (por Estado miembro y por órganos jurisdiccionales)" puede consultarse en *http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2010-05/ra09_stat_cour_final_es.pdf*.

primera en el referido ámbito, lo cual valoramos muy positivamente[41]. Concretamente, el Tribunal Supremo plantea en este caso, si la libertad de circulación de capitales se opone a una normativa que, en el ámbito del impuesto sobre sociedades, y dentro de las normas para evitar la doble imposición, prohíbe deducir la cuota devengada en otros Estados miembros de la Unión Europea por rendimientos obtenidos en su territorio y sometidos a dicho tributo, cuando, a pesar del devengo, la cuota no se paga en efecto por haber disfrutado de una exención o de un incentivo fiscal[42].

El planteamiento de esta cuestión prejudicial, que constituye un auténtico hito en el ámbito de la fiscalidad directa, quizás pueda enmarcarse en un nuevo contexto de sensibilización de nuestro Tribunal Supremo hacia la necesidad de plantear este tipo de cuestiones en el ámbito tributario. En este sentido, hemos de señalar que casi dos años antes, el 1 de febrero de 2008, nuestro Alto Tribunal había planteado la primera cuestión prejudicial relacionada con la materia tributaria[43], si bien no sobre una cuestión de fondo de carácter tributario. La cuestión prejudicial a la que hacemos referencia versaba sobre la responsabilidad patrimonial del Estado por vulneración del Derecho de la Unión en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuestión ésta que será abordada en un apartado posterior[44]. Ya en relación con cuestiones de fondo de carácter tributario merece ser destacada la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo mediante auto de 24 de septiembre de 2009[45] acerca de la interpretación de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969 relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales.

IV. RELEVANCIA DE LA SENTENCIA CONDENATORIA EN LOS SUPUESTOS DE ACATAMIENTO TARDÍO DEL DICTAMEN MOTIVADO

En el apartado anterior hemos hecho referencia al interés que conserva la Comisión, en los casos de acatamiento tardío del dictamen motivado, "en que se resuelva conforme a Derecho sobre la existencia de incumplimiento"[46]. Como señala PALACIO GONZÁLEZ, este interés puede consistir en "la clarificación del panorama jurídico, o mero interés de ley"[47], pero también, y como ha señalado el Tribunal de Luxemburgo en "establecer la base de la responsabilidad en que, como consecuencia del incumplimiento, puede incurrir un Estado ante los afectados por dicho incumplimiento"[48].

En efecto, frente a un incumplimiento de Derecho de la Unión reconocido en un pronunciamiento del TJUE, el Estado infractor queda obligado a suprimir con efectos retroactivos las consecuencias del incumplimiento, salvo que el propio Tribunal decida, de manera expresa, limitar los efectos en el tiempo de la sentencia, lo cual cómo era de esperar no ha sucedido en el caso que nos ocupa[49]. En el ámbito tributario, y concretamente en el caso en cuestión, ello se traduce en "el derecho a obtener la devolución de las cantidades ingresadas de acuerdo con la normativa interna incompatible con el Ordenamiento comunitario"[50]. A tales efectos, el contribuyente afectado podrá hacer uso de diversas vías.

En los casos en que el acto de aplicación del tributo basado en la normativa infractora no ha devenido firme, los no residentes afectados podrán solicitar la restitución de la cantidad ingresada (junto con los intereses

---

41 La cuestión prejudicial ha sido planteada el 2 de abril de 2010, en relación con el asunto C-157/10, *Banco Bilbao Viizcaya Argentaria*. A este respecto, puede verse DE JUAN PEÑALOSA, J. L. y RAVENTÓS CALVO, S.: "El Tribunal Supremo y la cuestión prejudicial", *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núm. 329-330, 2010, págs. 85-94.

42 En definitiva, y como DE JUAN PEÑALOSA y RAVENTÓS CALVO explican, el Tribunal Supremo trata de averiguar si la libertad de circulación de capitales implica una cláusula implícita de *tax sparing* en todos los convenios entre Estados miembros de la UE ("El Tribunal Supremo y la cuestión prejudicial", *op. cit.*, pág. 85).

43 *Vid.* CALVO, R., PASTORIZA VÁZQUEZ, J. S.: "A vueltas con la cuestión prejudicial en materia tributaria: la primera aproximación del Tribunal Supremo Español", *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 9, 2009, págs. 77-101 (consultada la versión electrónica en *Westlaw*, pág. 14).

44 Véase en concreto el apartado VI de este trabajo.

45 Asunto C-487/09, *INMOGOLF*, pendiente de resolución (cuestión prejudicial de 30 de noviembre de 2009).

46 Sentencia del TJCE de 19 de diciembre de 1961, asunto 7/61, *Comisión contra Italia*.

47 *Derecho Procesal y del Contencioso Comunitario*, monografías Aranzadi, Aranzadi editorial, Elcano, 2000, pág. 209.

48 Sentencia del TJCE de 17 de junio de 1987, asunto 154/85, *Comisión contra Italia*, F. J. 6.

49 Véanse a estos efectos los FF. JJ. 37-41 de la sentencia del TJCE de 6 de marzo de 2007, asunto C-297/07, *Meilicke*.

50 *Vid.* FALCÓN Y TELLA, R. y ALMUDÍ CID, J. M.: "El Derecho Fiscal Europeo" en CORDÓN EZQUERRO, T. (dir.): *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, 2007, págs. 161-198, pág. 192.

de demora) a través del procedimiento de devolución de ingresos indebidos[51]. A estos efectos, habrá que tener en cuenta el plazo de prescripción del derecho de devolución que es de cuatro años a contar desde el día en que se produjo el ingreso indebido[52]. En caso de que el acto hubiese devenido firme, el no residente podrá acudir a la revocación que sólo es posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción[53].

En caso de que el referido plazo de prescripción hubiese transcurrido, cabría instar acción de responsabilidad patrimonial contra el Estado legislador, acudiendo a la vía de los artículos 139 y siguientes de la Ley 30/1992 de 26 de noviembre de del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

En relación con este cauce procedimental, resulta de extraordinaria importancia la sentencia del TJUE de 26 de enero de 2010[54] que ha aclarado algunas cuestiones controvertidas en la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo a la hora de enfrentarse a las acciones de responsabilidad patrimonial del Estado legislador por incumplimiento del Derecho comunitario. Sobre la base de la interpretación del principio de equivalencia, el TJUE ha aclarado dos cuestiones de gran relevancia para nuestra jurisprudencia interna.

En primer lugar, y como corolario de la doctrina sentada en *Brasserie du pêcheur y Factortame*[55], el Tribunal de Luxemburgo ha confirmado que para el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial no constituye un requisito indispensable la existencia de una sentencia del TJUE en la que se declare la infracción del Derecho de la Unión por la normativa controvertida. Este entendimiento, atenúa ciertamente, la relevancia de la sentencia condenatoria como base de una acción de indemnización contra el Estado incumplidor[56], a la que nos referíamos más arriba.

En segundo lugar, la sentencia referida cierra el debate en torno a una jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo en virtud de la cual, las reclamaciones de responsabilidad patrimonial del Estado basadas en una infracción del Derecho de la Unión por una ley nacional estaban sometidas al requisito del agotamiento previo de las vías de recurso contra el acto administrativo lesivo en aplicación de la referida ley, mientras que tales reclamaciones no estaban sujetas a tal requisito cuando el acto administrativo lesivo era el resultado de la aplicación de una norma contraria a la Constitución[57].

Ambos aspectos serán objeto de análisis en los apartados siguientes.

V. LA EXIGENCIA DE RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL AL ESTADO LEGISLADOR POR INFRACCIÓN DEL DERECHO DE LA UNIÓN. LA EXISTENCIA DE UNA SENTENCIA CONDENATORIA DE LA INFRACCIÓN DEL ORDENAMIENTO COMUNITARIO NO ES UN REQUISITO INDISPENSABLE PARA QUE NAZCA LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO POR DICHA INFRACCIÓN

De acuerdo con la doctrina sentada por el Tribunal de Luxemburgo en *Brasserie du pêcheur y Factortame*[58], los particulares afectados por un acto normativo contrario al Derecho de la Unión tienen derecho a una indemnización por los daños causados siempre que se cumplan tres requisitos. En primer

[51] Artículo 221 de la Ley 58/2033 de 17 de diciembre, Ley General Tributaria (en lo sucesivo, LGT). Sin perjuicio de la posibilidad de interponer recurso de reposición (art. 222 LGT) y reclamación económico-administrativa (art. 226 LGT), para el caso de liquidaciones realizadas por la Administración. Agotada la vía administrativa siempre se podrá acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa.

[52] Artículos 66 y 67 LGT.

[53] FALCÓN Y TELLA y ALMUDÍ CID explican en este sentido que: "La revocación sólo es posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción, lo que debe entenderse referido a la prescripción del derecho a la devolución, que no empieza a correr hasta que se haya realizado el ingreso, lo que ha de entenderse referido al plazo para presentar la declaración del periodo impositivo de que se trate; si bien, si el ingreso se ha realizado en un momento posterior (como consecuencia de un aplazamiento, o de la suspensión de la ejecución), será dicho momento el que deba tenerse en cuenta como *dies a quo*." ("El Derecho Fiscal Europeo", *op. cit.*, pág. 195.) Sobre la posibilidad de acudir a otras vías para reparar el perjuicio causado al particular véase MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: *La responsabiliad patrimonial del Estado-Legislador en materia tributaria y vías para reclamarla*, Thomson Reuters, Colección monografías Aranzadi, Cizur Menur, 2009.

[54] Sentencia del TJUE de 26 de enero de 2010, asunto C-118/08, *Transportes Urbanos*.

[55] Sentencia del TJCE de 5 de marzo de 2005, asuntos C-46/93 y C-48/93.

[56] En este sentido, PALACIO GONZÁLEZ, J.: *Derecho Procesal y del Contencioso Comunitario*, *op. cit.*, pág. 209.

[57] Véase el F. J. 28 de la sentencia del TJUE de 26 de enero de 2010, asunto C-118/08, *Transportes Urbanos*.

[58] Sentencia del TJCE de 5 de marzo de 2005, asuntos C-46/93 y C-48/93.

lugar, la norma jurídica vulnerada debe tener por objeto conferir derechos a los particulares. En segundo lugar, la violación debe estar suficientemente caracteriza. Finalmente, debe existir una relación de causalidad directa entre el incumplimiento de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por quienes hayan sido perjudicados[59].

Si bien los requisitos primero y tercero anteriormente expuestos estaban ya presentes en *Francovich*[60], el segundo requisito constituye una novedad en esta sentencia[61]. El TJCE ha señalado algunos criterios para guiar al juez nacional en la tarea de determinar cuando nos encontramos ante una *violación suficientemente caracterizada*[62]. En cualquier caso, señala el Tribunal de Luxemburgo "una violación del Derecho comunitario es manifiestamente caracterizada cuando ha perdurado a pesar de haberse dictado una sentencia en la que se declara la existencia del incumplimiento reprochado, de una sentencia prejudicial o de una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia en la materia, de las que resulte el carácter de infracción del comportamiento controvertido"[63].

En el caso del antiguo régimen fiscal de las ganancias patrimoniales analizado en el asunto C-562/07, entendemos que este requisito se entiende cumplido a partir del pronunciamiento de la Corte en *Gerritse*[64]. Aquel asunto presenta una gran similitud con el supuesto planteado en *Comisión contra España*, esencialmente por lo que se refiere a la tributación a la que quedan sometidas las ganancias a corto plazo, ya que en este caso, nos encontramos ante una diferencia de trato evidente entre el tipo progresivo que se aplica a los residentes y el tipo proporcional aplicable a los no residentes.

El pronunciamiento de la Corte en *Hollmann* ha reafirmado esta jurisprudencia. Este supuesto, sobre el régimen fiscal portugués sobre las plusvalías derivadas de la transmisión de inmuebles por personas físicas no residentes[65], presenta todavía mayores similitudes con el que era objeto de análisis en *Comisión contra España* (C-562/07).

Nos encontramos por lo tanto ante una reiterada jurisprudencia (*Asscher, Gerritse, Hollmann*), de la que se desprende "el carácter de infracción del comportamiento controvertido", como dice el Tribunal de Justicia.

A la vista de lo expuesto, los no residentes que hubiesen tributado por las ganancias patrimoniales obtenidas en España podrían ejercitar con éxito la acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, al cumplirse los tres requisitos arriba expuestos.

A este respecto, existe un dato desde nuestro punto de vista, de particular relevancia y es que los afectados por la normativa controvertida podrían ejercer la referida acción de responsabilidad incluso en ausencia de una sentencia previa del Tribunal de Justicia en la que se declare el incumplimiento. En este sentido había aclarado ya el TJCE en 1996 que el derecho a la indemnización existe, con arreglo al Derecho comunitario, desde el momento en que se cumplen los requisitos citados anterior-

---

[59] Tales requisitos han sido recordados por la Corte más recientemente en asuntos en el ámbito de la fiscalidad directa como en el asunto *FII Group Litigation* (sentencia del TJCE de 12 de diciembre de 2006, asunto C-446/04, F. J. 209) y en el asunto *N* (sentencia del TJCE de 7 de septiembre de 2006, FF. JJ. 63-65).

[60] Sentencia del TJCE de 19 de noviembre de 1991, asunto C-6/90, *Francovich y Bonifaci*.

[61] A este respecto puede verse SOBRIDO PRIETO, M.: "Responsabilidad de los Estados miembros por los daños causados a los particulares por las violaciones del Derecho comunitario que les sean imputables. (comentario a la sentencia del TJCE de 5-III-1996, Brasserie du Pêcheur SA C. RFA y The Queen C. Secretary of State for Transport, ex parte: Factortame LTD y otros; C-46/93 y C-48/93)", *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, núm. 1, 1997, págs. 655-664, pág. 661.

[62] Así, entiende el TJCE en *Brasserie du pêcheur y Factortame*, que "el criterio decisivo para considerar que una violación del Derecho comunitario es suficientemente caracterizada es el de la inobservancia manifiesta y grave, por parte tanto de un Estado miembro como de una Institución comunitaria, de los límites impuestos a su facultad de apreciación. A este respecto, entre los elementos que el órgano jurisdiccional competente puede tener que considerar, debe señalarse el grado de claridad y de precisión de la norma vulnerada, la amplitud del margen de apreciación que la norma infringida deja a las autoridades nacionales o comunitarias, el carácter intencional o involuntario de la infracción cometida o del perjuicio causado, el carácter excusable o inexcusable de un eventual error de Derecho, la circunstancia de que las actitudes adoptadas por una Institución comunitaria hayan podido contribuir a la omisión, la adopción o al mantenimiento de medidas o de prácticas nacionales contrarias al Derecho comunitario" (FF. JJ. 55-56).

[63] *Ibídem*, F. J. 57.

[64] Ésta es también la postura también de PEDRO M. HERRERA MOLINA en "Spain: The UGT-Rioja and Commission v. Spain Cases" en LANG, M.; PISTONE, P.; SCHUCH., J., y STARINGER, C. (eds.): ECJ – Recent developments in Direct Taxation 2008, Linde, Viena, 2008.

[65] El régimen jurídico controvertido en *Hollmann* ha sido explicado en el apartado segundo de este trabajo.

mente. Pues bien, dice el TJCE, "la existencia de una sentencia anterior del Tribunal de Justicia en la que se declare el incumplimiento es un elemento sin duda alguna determinante, pero no indispensable para comprobar que se cumple dicho requisito"[66].

Por lo tanto, la acción de responsabilidad patrimonial podrá ejercitarse aún en ausencia de una sentencia que declare la incompatibilidad con el Derecho de la Unión de la normativa controvertida, siempre que se cumplan, claro está, los tres requisitos a los que nos hemos referido. Tal conclusión que no es más que manifestación del principio de primacía del Derecho comunitario, ha sido confirmada en la sentencia del TJUE de 26 de enero de 2010, en la que éste ha realizado una interpretación del Derecho de la Unión a la luz de un argumento de la jurisprudencia controvertida del Tribunal Supremo –que era objeto de análisis en el asunto en cuestión–, concretamente, el que sostenía que "la existencia de una infracción del Derecho de la Unión que pueda generar la responsabilidad del Estado debe declararse por una sentencia prejudicial del Tribunal de Justicia"[67]. A este respecto, el TJUE, invocando sus pronunciamientos en *Brasserie du pêcheur y Factortame*, antes referido, *Dillenkofer y otros*[68] y *Danske Slagterier*[69], se opuso frontalmente a tal argumento señalando que "la reparación del daño causado por una infracción del Derecho de la Unión por un Estado miembro, no está subordinada al requisito de que una sentencia dictada por el Tribunal de Justicia con carácter prejudicial declare la existencia de tal infracción"[70].

De esta manera, se hace posible el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial aún en los casos en los que no exista una sentencia del TJUE que declare la incompatibilidad con el Derecho de la Unión de la norma controvertida.

VI. LA INTERPRETACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE EFECTIVIDAD Y EQUIVALENCIA POR EL TJUE A LA LUZ DE REQUISITO DEL AGOTAMIENTO PREVIO DE LAS VÍAS DE RECURSO CONTRA UN ACTO TRIBUTARIO BASADO EN UNA NORMA CONTRARIA AL DERECHO DE LA UNIÓN

La jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo no se ha ocupado únicamente de garantizar el derecho de los ciudadanos comunitarios a la reparación de los daños sufridos como consecuencia de la infracción por parte de un Estado miembro del Derecho de la Unión. Adicionalmente, el TJUE ha garantizado que "el conjunto de normas aplicables a los recursos, incluidos los plazos establecidos, se aplique indistintamente a los recursos basados en la violación del Derecho de la Unión y a aquellos basados en la infracción del Derecho interno"[71] (principio de equivalencia) y que la práctica administrativa nacional no haga imposible o excesivamente difícil de hecho el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (principio de efectividad).

El Tribunal de Luxemburgo ha tenido la oportunidad de exponer una vez más su posición sobre la interpretación de tales principios en el asunto *Transportes Urbanos*[72]. El origen del caso se encuentra en una reclamación patrimonial del Estado interpuesta ante el Consejo de Ministros por un contribuyente español que había sufrido un grave perjuicio económico como consecuencia de una infracción de la Sexta Directiva cometida por el legislador español y que había sido declarada contraria al Derecho comunitario por el TJCE mediante su sentencia de 6 de octubre de 2005[73]. En particular, esta sentencia había declarado la limitación del carácter deducible del IVA establecida por la Ley 37/1992 incompatible con determinados preceptos de la Sexta Directiva. El perjuicio se correspondía con una serie de pagos del IVA que la Administración tributaria española había percibido indebidamente durante los ejercicios fiscales de 1999 y 2000, así como en las devoluciones a las que podría haber tenido derecho el contribuyente en relación con los mismos ejercicios.

---

66 Sentencia del TJCE de 5 de marzo de 2005, asuntos C-46/93 y C-48/93, *Brasserie du pêcheur y Factortame*, F. J. 93.

67 Véase el F. J. 20 de la sentencia del TJUE de 26 de enero de 2010, asunto C-118/08, *Transportes Urbanos*.

68 Sentencia del TJCE de 8 de octubre de 1996, asunto C- 178/94, *Dillenkofer y otros,* F. J. 20.

69 Sentencia del TJCE de 24 de marzo de 2009, 445/06, *Danske Slagterier*, F. J. 37

70 Sentencia del TJCE de 26 de enero de 2010, asunto C-118/08, *Transportes Urbanos y Servicios Generales*, F. J. 38.

71 Así lo ha recordado el TJCE en el F. J. 33 de la sentencia de 26 de enero de 2010.

72 *Ibídem*.

73 Sentencia del TJCE de 6 de octubre de 2006, asunto C-204/03, *Comisión contra España*.

El Consejo de Ministros fundamentó su resolución en dos sentencias del Tribunal Supremo de 29 de enero de 2004 y de 24 de mayo de 2005, de acuerdo con las cuales, las reclamaciones de responsabilidad patrimonial del Estado basadas en una infracción del Derecho de la Unión por una ley nacional se encuentran sometidas al requisito del agotamiento previo de las vías de recurso contra el acto administrativo lesivo, mientras que tal requisito no se exige para las acciones de responsabilidad por actos basados en normas en violación de la Constitución. Dado que el contribuyente en cuestión no había instado la rectificación de las autoliquidaciones, el Consejo de Ministros desestimó la reclamación. En este contexto, el contribuyente en cuestión decidió interponer recurso contra la resolución desestimatoria ante el Tribunal Supremo. Éste ante la duda de si la referida jurisprudencia resultaba compatible con los principios de equivalencia y efectividad planteó cuestión prejudicial ante el TJUE.

El Tribunal de Luxemburgo analizó la cuestión a la luz del principio de equivalencia entendiendo que este principio implica la aplicación en el ámbito de la UE, de la doctrina sobre responsabilidad patrimonial que el Tribunal Supremo aplica a la hora de enfrentarse a actos administrativos basados en normas contrarias a la Constitución. En consecuencia, la regla del agotamiento previo de las vías de recurso antes referida no resulta compatible con el principio referido. Teniendo en cuenta esta conclusión, el TJUE no entró ya en analizar la regla referida a la luz del principio de efectividad[74].

El pronunciamiento tiene una gran importancia pues equipara el cauce de la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador por vulneración del Derecho de la Unión al correspondiente por vulneración de la Constitución, de manera que los afectados por un acto basado en una norma contraria al Derecho de la Unión podrán deducir responsabilidad patrimonial por este vía, aún sin haber recurrido el acto lesivo[75].

En consecuencia, la conclusión del TJUE en este aspecto significa que en el caso de los no residentes que han tributado en España por las ganancias patrimoniales aquí obtenidas sin mediación de establecimiento permanente podrán solicitar la reparación del daño incluso por ejercicios prescritos y sin necesidad de haber recurrido previamente el acto de liquidación en aplicación del régimen infractor del Derecho de la Unión.

El supuesto de la reclamación de la devolución de los impuestos indebidamente abonados por no residentes referida en el párrafo anterior y que constituye el ejemplo básico de nuestro trabajo, constituye sólo uno de aquéllos en que los contribuyentes afectados podrían hacer uso de la vía de responsabilidad patrimonial a tales afectos. Otros supuestos serían, *inter alia*, el de los afectados por la Ley del Impuesto sobre Sociedades que establecía un trato diferente a los dividendos distribuidos a accionistas residentes de otros Estados miembros[76]; el relativo a los pagos por el concepto de operaciones societarias en el traslado a España de sociedades de capital residentes en otros Estados miembros[77] o el de los residentes que hubiesen tributado por las ganancias como consecuencia de la participación en loterías organizadas por entidades residentes en la Unión Europea similares a organismos españoles en relación con los cuales tales ganancias se consideran exentas por nuestra normativa[78].

La interpretación del TJUE de los principios de efectividad y equivalencia en el sentido descrito supone la extensión de la protección del Derecho de la Unión a los ciudadanos de la Unión Europea que no habían recurrido el acto de liquidación de los impuestos abonados[79].

VI. CONSIDERACIONES FINALES

La sentencia *Transportes Urbanos* va a tener una gran importancia respecto de la concepción de la responsabilidad patrimonial en nuestro Derecho interno. Ello, no tanto porque el pronunciamiento

[74] Cuestión que sí fue analizada por el abogado general POIARES MADURO en sus conclusiones presentadas el 9 de julio de 2009, apartados 16-27.

[75] Véase a este respecto, FALCÓN Y TELLA, R.: "La responsabilidad patrimonial del Estado por infracción del ordenamiento comunitario: la STJ de 26 enero 2010 (Asunto Transportes Urbanos) y sus consecuencias", *Quincena Fiscal,* núm. 2, 2010, págs. 7-10.

[76] Cuestión abordada por el TJUE en su sentencia de 3 de junio de 2010, asunto C-487/08, *Comisión contra España*.

[77] Sentencia del TJCE de 9 de julio de 2009, asunto C-397/07, *Comisión contra España*.

[78] Sentencia del TJCE de 6 de octubre de 2009, asunto C-153/08, *Comisión contra España*.

[79] Vésae, DE JUAN CASADEVALL, J.: *El principio de no discriminación fiscal como instrumento de armonización negativa*, *op. cit.*, páginas 240 y ss.

haya supuesto una innovación en la jurisprudencia comunitaria, ya que como hemos apuntado anteriormente, el TJUE únicamente aclara y consolidada su jurisprudencia en la materia (*Francovich*, *Brasserie du pêcheur y Factortame*, *Dillenkofer y otros* y *Danske Slagterier*, *inter alia*). La relevancia de la sentencia se deriva de que, de manera expresa, el TJUE, a través de la interpretación del principio de equivalencia, se opone a los obstáculos que el Tribunal Supremo venía estableciendo a la hora de estimar reclamaciones por responsabilidad patrimonial del Estado legislador como consecuencia de infracciones del Derecho de la Unión.

La aplicación del principio de equivalencia por parte del TJUE ha permitido ampliar los supuestos en que los contribuyentes de la Unión Europea podrán ejercer la acción de responsabilidad patrimonial en España por violaciones del Derecho de la Unión. La reclamación patrimonial referida, que puede ejercitarse como es sabido por ejercicios prescritos, no queda condicionada, de acuerdo con la doctrina del TJUE, al previo recurso en vía administrativa del acto de liquidación ni a la existencia de una sentencia que haya declarado la incompatibilidad con el Derecho de la Unión de la norma infractora.

Las consecuencias económicas del pronunciamiento son enormes, dado el elevado número de casos en materia fiscal declarados por el TJUE en infracción del Derecho de la Unión, y otros tantos recursos de infracción pendientes de resolución. Quizás ello pueda llevar a nuestro legislador a reaccionar con mayor celeridad a los requerimientos de la Comisión en materia de impuestos directos y a nuestros tribunales a seguir la senda iniciada por el Tribunal Supremo a principios de este año a través del planteamiento de cuestiones prejudiciales en la referida materia. Con todo, hemos de reconocer que en los últimos tiempos el legislador español viene reaccionando con cierta mayor prontitud en la adaptación de nuestra normativa en la materia a las exigencias del Derecho de la Unión, como se constata, por ejemplo, en las modificaciones operadas en el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes por la Ley 2/2010 de 1 de marzo, eliminando determinadas discriminaciones en relación con los residentes en otros Estados miembros distintos de España[80].

BIBLIOGRAFÍA

CALVO, R. y PASTORIZA VÁZQUEZ, J. S.: "A vueltas con la cuestión prejudicial en materia tributaria: la primera aproximación del Tribunal Supremo Español", *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 9, 2009, páginas 77-101.

CORDEWENER, A.: "Personal income taxation of non-residents and the increasing impact of the EC Treaty freedoms", WEBER, D. (ed.): *The influence of European Law on Direct Taxation*, EUCOTAX Series on European Taxation, vol. 16, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2007, págs. 35-73.

CUBERO TRUYO, A. M.: "Principio de no discriminación en la jurisprudencia comunitaria: el derecho de los no residentes a un impuesto sobre la renta personal, subjetivo, periódico y progresivo", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 214, 2002, págs. 3-28.

DE JUAN CASADEVALL, J.: *El principio de no discriminación fiscal como instrumento de armonización negativa*, Aranzadi, Thomson Reuters, Cizur Menor, 2010

DE JUAN PEÑALOSA, J. L. y RAVENTÓS CALVO, S.: "El Tribunal Supremo y la cuestión prejudicial", *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núm. 329-330, 2010, págs. 85-94.

FALCÓN Y TELLA, R.: "La responsabilidad patrimonial del Estado por infracción del ordenamiento comunitario: la STJ de 26 enero 2010 (Asunto Transportes Urbanos) y sus consecuencias", *Quincena Fiscal*, núm. 2, 2010, págs. 7-10.

FALCÓN Y TELLA, R. y ALMUDÍ CID, J. M.: "El Derecho Fiscal Europeo" en CORDÓN EZQUERRO, T. (dir.): *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, 2007, págs. 161-198

GARCÍA PRATS, F. A.: "Asscher, o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria", *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 94, 1997, págs. 215-233.

[80] Véase a estos efectos, el artículo 4 de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria.

GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: "El Tribunal de Justicia ante una ecrucijada: ¿rectificar jurisprudencia o desintegrar la fiscalidad internacional en Europa?" en COLLADO YURRITA, M. A. (dir.): *Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria*, Colex, Madrid, 2005.

HERRERA MOLINA, P. M.: "Spain: The UGT-Rioja and Commission v. Spain Cases" en LANG, M.; PISTONE, P.; SCHUCH., J., y STARINGER, C. (eds.): *ECJ – Recent developments in Direct Taxation* 2008, Linde, Viena, 2008, págs. 343-362.

— *Convenios de doble imposición y Derecho comunitario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009.

HINOJOSA MARTÍNEZ, L. M.: "Reflexiones en torno al concepto discriminación: los obstáculos fiscales a la libre circulación de personas en la CE", *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, núm. 1, vol. 2, 1997, págs. 511-545.

LUCHENA MOZO, G. M. y SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: "La tributación de los no residentes sin establecimiento permanente", en COLLADO YURRITA, M. A.; LUCHENA MOZO, G. M., y SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. (dir.): *Internacionalización de las inversiones*, Bosch, Barcelona, 2009, págs. 577-626.

MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: *La responsabiliad patrimonial del Estado-Legislador en materia tributaria y vías para reclamarla*, Thomson Reuters, Colección monografías Aranzadi, Cizur Menur, 2009.

PALACIO GONZÁLEZ, J.: *Derecho Procesal y del Contencioso Comunitario*, monografías Aranzadi, Aranzadi editorial, Elcano, 2000.

PISTONE, P.: *The impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and solutions*, Eucotax Series, número 4, Kluwer Law International, Londres, 2002.

RUIZ ALMENDRAL, V.: "Entre la discriminación y la armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del Derecho comunitario", *Revista de contabilidad y tributación. CEF*, núm. 307, 2008, págs. 3-68.

SOBRIDO PRIETO, M.: "Responsabilidad de los Estados miembros por los daños causados a los particulares por las violaciones del Derecho comunitario que les sean imputables (comentario a la sentencia del TJCE de 5-III-1996, Brasserie du Pêcheur SA C. RFA y The Queen C. Secretary of State for Transport, ex parte: Factortame LTD y otros; C-46/93 y C-48/93)", *Anuario da Facultade de Dereito da Univesridade da Coruña,* núm. 1, 1997, págs. 655-664

UCKMAR, V.: "El Derecho Tributario de la Comunidad Europea", relación destinada a las *XXII Jornadas ILADT* en Quito celebradas del 20 al 26 de septiembre de 2004 en Quito.

WATTEL, P.: "The EC Court's attemps to reconcile the Treaty Freedoms with International Tax Law", *Common Market Law Review*, vol. 33, abril 1996, págs. 232-254.

WATTEL, P. y TERRA, B.: *European Tax Law*, quinta edición, Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2008.

Precios de transferencia: regulación internacional *vs.* ámbito interno. Análisis de la STJUE de 21 de enero de 2010 (As. C-311/08)

JUAN CALVO VÉRGEZ
(Universidad de Extremadura)

RESUMEN

A través de la presente Comunicación, se analiza, tomando como punto de referencia la reciente Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 21 de enero de 2010, hasta qué punto nuestra actual normativa interna dictada en materia de precios de transferencia continúa presentando una excesiva rigidez y no un verdadero carácter paccionado. Piénsese, por ejemplo, que continúa siendo el contribuyente el encargado de asumir toda la carga probatoria y documental, sin que la Administración adopte al respecto un papel verdaderamente activo sino más bien, de mera intervención y control.

¿No hubiese sido más conveniente la adopción, por ejemplo, de un modelo de acuerdo en el que la Administración interviniese de manera activa en su elaboración, proponiendo diversos puntos de encuentro y facilitando datos, márgenes y comparables a la empresa que hubiese promovido dicho acuerdo? Desde nuestro punto de vista, así es. La Administración ha de adoptar una actitud de carácter constructiva, al igual que sucede con la del contribuyente, en aras de alcanzar un acuerdo. Este es el espíritu que preside, por ejemplo, la configuración de los modelos holandés, belga o norteamericano en materia de acuerdos sobre precios de transferencia. Así, por ejemplo, al amparo del modelo holandés la Administración no interviene como inspectora, sino bajo un papel activo en la consecución de un acuerdo que interesa a ambas partes, inspirándose en el respeto a las reglas de la libre competencia y no en las cláusulas antiabuso y fomentando la competitividad de las empresas.

* * *

Como seguramente se recordará, mediante Sentencia de 21 de enero de 2010 (As. C-311/08, *Société de Gestion Industrielle vs. Bélgica*) analizó el Tribunal de Justicia de la Unión Europea el supuesto relativo a una sociedad *holding* residente en Bélgica que concedió a una sociedad domiciliada en Francia, participada por aquélla en un 65 por 100, un préstamo sin interés, habiéndose girado por parte de la Administración belga una liquidación complementaria por los intereses que, a un tipo del 5 por 100, la filial hubiera debido satisfacerle.

SGI era una sociedad *holding* que poseía una participación del 65 por 100 en el capital de una sociedad francesa (*Recydem, S.A.)* y que contaba además entre sus accionistas con la sociedad domiciliada en Luxemburgo *Cobelpin*, la cual tenía una participación del 34 por 100 en el capital de *SGI.* Las tres sociedades anteriormente citadas tenían, al menos, algunos administradores en común. Con fecha de 30 de diciembre de 2000 la Sociedad *SGI* concedió un préstamo sin intereses a *Recydem*. De conformidad con el criterio adoptado por la Administración tributaria belga los intereses presuntos correspondientes a dicho préstamo debían de añadirse a los beneficios de *Recydem* obtenidos en los ejercicios 2001 y 2002, en concepto de ventajas anormales o benévolas concedidas por la sociedad belga *SGI* a aquélla. E igualmente, y en relación con los mismos períodos, la Administración belga denegó a *SGI* la aplicación de la deducción de los pagos realizados a la Sociedad *Cobelpin* en concepto de retribución como administrador, cargo que ejercía la citada sociedad luxemburguesa, si bien utilizando una disposición distinta, el artículo 49 del Código de los Impuestos sobre la Renta, por virtud del cual no resultaban deducibles los gastos no vinculados a ingresos sometidos a gravamen que fuesen acreditados por el sujeto pasivo. En ambos supuestos las liquidaciones giradas a la Sociedad

belga *SGI* tomaban como base legal lo establecido en el artículo 26 del anteriormente citado Código Belga de los Impuestos sobre la Renta, precepto de carácter muy similar al artículo. 16 de nuestra antigua Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades (LIS) en su redacción originaria, es decir, con anterioridad a la reforma introducida por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal.

Establecía concretamente el citado precepto belga que, en el supuesto de que una empresa establecida en Bélgica concediese ventajas anormales o benévolas a sujetos pasivos no residentes con los que tuviese, directa o indirectamente, vínculos de dependencia, así como a sujetos pasivos no sujetos en el país de su establecimiento a un impuesto sobre la renta o que estuviesen sujetos a un régimen más ventajoso que el aplicable a la empresa pagadora o a sujetos que tuviesen intereses comunes con los anteriormente reseñados, dichas ventajas habrían de añadirse a sus beneficios propios, excepto si las mismas hubiesen sido añadidas con la finalidad de determinar las rentas de los beneficiarios sujetas al Impuesto[1]. Ha de precisarse además que, tal y como constaba en el expediente, el préstamo concedido no tenía racionalidad económica alguna, ya que la empresa *Recydem* se encontraba en una situación financiera equilibrada, mientras que la sociedad belga *SGI* contrajo préstamos que terminaron gravando excesivamente su situación financiera.

Inicialmente la Sociedad belga *SGI* recurrió las liquidaciones recibidas ante el *Tribunal de Premiere Instance de Mons*, el cual optó por plantear al TJUE la cuestión relativa a si el citado artículo 26 del Código de Impuestos Belga vulneraba lo dispuesto en el artículo 43 del Tratado de la Unión Europea (relativo a la libertad de establecimiento), o bien el artículo 56 del citado Tratado (referente a la libre circulación de capitales). Debe precisarse no obstante a este respecto que la normativa controvertida no se aplicaba a las operaciones vinculadas entre sociedades residentes, si bien existía otra norma distinta que impedía, en relación con la realización de esta clase de operaciones, que sociedades nacionales que tuviesen bases imponibles negativas pudieran compensar las mismas con rentas recibidas de partes vinculadas.

De este modo la *holding* residente en Bélgica solicitó el planteamiento de una cuestión prejudicial, relativa al hecho de si el artículo 43 del Tratado de la Comunidad, en combinación con lo dispuesto por sus artículos 48 y 12, se opone a una normativa (la del Estado belga) que determinaba la imposición de un gravamen sobre un beneficio extraordinario o sin contrapartida en sede de la sociedad residente en Bélgica que hubiese concedido el referido beneficio a otra sociedad establecida en otro Estado miembro con la cual aquélla estuviese unida, directa o indirectamente, por vínculos de interdependencia mientras que, en condiciones idénticas, dicha sociedad residente en Bélgica no podría resultar sometida a imposición por un beneficio extraordinario o sin contrapartida en el supuesto de que dicho beneficio se concediese a otra sociedad establecida en Bélgica respecto de la cual la sociedad belga estuviese unida, directa o indirectamente, por vínculos de interdependencia.

De entrada el TJUE se encargó de precisar que, al estar referida la legislación belga a supuestos en los que existen participaciones entre diversas sociedades que les permiten ejercer una influencia efectiva en las decisiones de la otra parte vinculada y determinar sus actividades, es jurisprudencia reiterada que una norma de este tipo incide dentro del ámbito de la libertad de establecimiento. A mayor abundamiento afirma el Tribunal que la legislación belga aplicable contribuye a crear una restricción potencialmente contraria a la libertad de establecimiento, al resultar únicamente de aplicación a operaciones transnacionales, con la consecuencia de que podría llegar a disuadir u obstaculizar el desarrollo de determinadas operaciones de esta clase, o incluso el establecimiento de sociedades de otros Estados en Bélgica, originándose asimismo, al menos desde un punto de vista potencial, una doble imposición económica. Y ello sobre la base de que, a pesar de que el Convenio de Arbitraje 90/435/CEE o el procedimiento amistoso de los Convenios de Doble Imposición pudieran ser utilizados para su eliminación, dicho procedimiento podría llegar a durar años durante los cuales los partes intervinientes sufrirían una situación de doble imposición que no se origina en situaciones puramente internas.[2]

---

[1] Y, a este respecto, la jurisprudencia belga había venido estimando que una ventaja es "anormal" a efectos de lo declarado por el artículo 26 del Código de Impuestos Belga cuando se concediese contraviniendo el orden normal de las cosas y las reglas y usos mercantiles, teniendo presente las circunstancias económicas del momento y de la situación económica de las partes. En cambio una ventaja se considera "benévola" cuando se concede sin una obligación correspondiente o sin contraprestación.

[2] Téngase presente además que la normativa belga aplicable incidía sobre situaciones no incluidas en el ámbito de aplicación del Convenio de Arbitraje.

Tal y como se encarga de precisar el Tribunal de Luxemburgo en el citado pronunciamiento, la normativa tributaria belga otorga un trato fiscal diferente a la sociedad belga en función de que la otra parte (es decir, la sociedad participada) resulte ser una sociedad residente en territorio belga o no. En efecto, la normativa belga era susceptible de generar restricciones al ejercicio de la libertad de establecimiento comunitaria, debido a que tal normativa resultaba menos favorable cuando se aplicaba a operaciones con entidades vinculadas situadas en otros Estados miembros que cuando se encontrasen localizadas en Bélgica. Y dicha diferencia de trato podría llegar a agravar la carga fiscal de la entidad que ejercitase tal libertad creando una filial en otro Estado miembro ya que, cuando la sociedad residente concediese una ventaja anormal a una sociedad comunitaria, ésta podría ser objeto de ajuste fiscal incluyendo tal ventaja entre sus beneficios, mientras que ello no se produciría en el supuesto de que se concediese la referida ventaja a una entidad residente.[3]

Ahora bien, a pesar de que dicho trato fiscal, en opinión del Tribunal, constituye una restricción a la libertad de establecimiento que proclama el artículo 43 del Tratado de la Unión Europea en relación con lo dispuesto por su artículo 48, se trata, a su juicio, de una restricción justificada., dada la necesidad de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros entendido, en palabras del Tribunal, como "el derecho de un Estado miembro a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades desarrolladas en sus territorios".

En opinión del TJUE la referida restricción aplicable queda justificada sobre la base de la incidencia de dos exigencias imperativas de interés general consideradas de forma conjunta, como son el reparto equilibrado del poder tributario entre los Estados miembros y la necesidad de prevenir la evasión fiscal. Mientras que la primera causa de justificación impediría que las sociedades vinculadas pudieran transferir bases imponibles desde Estados con una mayor carga tributaria a aquellos otros en los que la fiscalidad aplicable resultase más benévola y permitiese al Estado belga el ejercicio de la potestad tributaria sobre aquellas actividades desarrolladas en su territorio, la segunda de ellas, referente a la necesidad de prevenir la evasión fiscal, posibilita justificar aquellas normas nacionales que tienen por objeto específico los montantes puramente artificiales a través de los cuales se pretende eludir la aplicación de la legislación de un Estado miembro.

A juicio del Tribunal de Luxemburgo, una normativa como la belga, que no tiene por finalidad hacer frente a aquellos montajes puramente artificiales y carentes de toda realidad económica, es susceptible de considerarse justificada por el objetivo relativo a la prevención de la evasión fiscal, el cual ha de ser objeto de análisis juntamente con el mantenimiento de un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros.[4]

Estima así el Tribunal de Luxemburgo en el citado pronunciamiento, relativo a la normativa belga sobre operaciones vinculadas, que dicho derecho se vería afectado en el supuesto de que la base imponible aumentase en uno de los Estados y disminuyese en el otro por el valor de los beneficios transferidos. De conformidad con lo declarado por el Tribunal: "Permitir a las sociedades residentes que transfieran sus beneficios en forma de ventajas anormales o benévolas concedidas a sociedades con las que mantienen vínculos de interdependencia y que están domiciliadas en otros Estados miembros conlleva el riesgo de comprometer un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros. Ello podría poner en peligro, en principio, el sistema mismo del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros ya que, según la elección que hagan las sociedades que mantienen vínculos de interdependencia, el Estado miembro de la sociedad que concede las ventajas anormales o benévolas estaría obligado a renunciar, como Estado de residencia de esa sociedad, a su derecho a gravar los rendimientos de ésta en beneficio, en su caso, del Estado miembro del domicilio de la sociedad beneficiaria."

[3] Concretamente a través de este razonamiento estaba comparando el Tribunal la situación interna de una matriz residente que concede una ventaja a una filial residente con una situación intracomunitaria o, en su caso, internacional, en virtud de la cual una matriz residente concede una ventaja anormal a una sociedad (una filial vinculada) domiciliada en otro Estado. El TJUE rechaza la posibilidad de realizar una comparación bilateral o de conjunto entre la situación interna del grupo globalmente considerado (atendiendo a las bases imponibles de las sociedades matriz-filial) frente a la situación internacional del grupo (considerando en este último caso las bases imponibles de las sociedades matriz-filial). Prevalece así la realización de un análisis de carácter comparativo de dos situaciones, a saber: una sociedad residente que concede una ventaja a una entidad vinculada residente; y una sociedad residente que concede una ventaja a una entidad vinculada no residente.

[4] Ya con anterioridad el TJCE se pronunció en parecidos términos en su Sentencia de 18 de julio de 2007 (As. C-231/05, *OyAA*), en la que se aludió a la conveniencia de alcanzar un reparto equilibrado del poder tributario que posibilite suavizar las rigideces de aquella exigencia imperativa fundamentada en la necesidad de prevenir el fraude fiscal, al objeto de atribuir una mayor relevancia a los criterios de distribución del poder tributario entre los distintos Estados.

De este modo se considera que la normativa belga no genera efectos restrictivos, resultando por el contrario sus efectos simétricos sobre situaciones internas y transfronterizas, siempre y cuando se consideren en conjunto las bases imponibles de las sociedades intervinientes en la realización de las operaciones vinculadas. En palabras del Tribunal: "La tributación de la sociedad beneficiaria en una situación interna no es asimilable a la tributación, en una situación transfronteriza, de la ventaja de que se trate a cago de la sociedad que la haya concedido (...) La imputación fiscal de renta a una sociedad u otra normalmente tendrá consecuencias fiscales (...) En un contexto internacional la normativa de precios de transferencia que permite el ajuste de operaciones vinculadas genera una restricción, al existir un riesgo de ajuste no correlativo y doble imposición que el convenio de arbitraje no solventa en todo caso."

Se trata, pues, de una normativa adecuada para tratar de contrarrestar las citadas prácticas, resultando en consecuencia justificada y respetando el principio de proporcionalidad, al permitir presentar al contribuyente, sin estar sujeto a restricciones administrativas exigidas, elementos relativos a los posibles motivos comerciales por los que se hubiese realizado la transacción, conduciendo además la comprobación de tales elementos a la conclusión de que la transacción va más allá de aquello que las sociedades interesadas habrían convenido en circunstancias de plena competencia, limitándose la corrección a aquella fracción que superase lo que habría sido convenido de no existir una relación de vinculación.

En todo caso precisa el Tribunal de Luxemburgo que corresponde al tribunal nacional entrar a determinar si se dan las dos condiciones anteriormente indicadas si bien, a la luz de las alegaciones efectuadas en su día por el Gobierno belga (para quien la carga de la prueba relativa a la existencia de una ventaja anómala corresponde a la Administración nacional y no al contribuyente, pudiendo éste último presentar elementos relativos a las eventuales razones comerciales por las que se hubiese celebrado la transacción en el plazo de un mes prorrogable y quedando asimismo facultado para recurrir), parece que, al menos de una manera implícita, el TJCE da a entender que la normativa belga aplicable resulta proporcionada.

Afirma por tanto la jurisprudencia comunitaria que la utilización de las normas nacionales en materia de precios de transferencia, incluso en el supuesto de que dichas normas se aplicasen únicamente cuando las personas y entidades vinculadas se encuentran situadas en Estados distintos y no a las operaciones domésticas, no supone vulneración alguna del Tratado de la Unión Europea[5]. A su juicio la aplicación a las operaciones realizadas con otros Estados miembros de ajustes que no resultan aplicables en las operaciones internas representa una restricción al principio de libertad de establecimiento y a la libre circulación de capitales, en aquellos supuestos en los que su vinculación no está ligada a una participación significativa, sino a la concurrencia de otras circunstancias. Ahora bien la aplicación de dicha restricción ha de estimarse justificada por la necesidad de asegurar un justo reparto de la recaudación y al objeto de evitar la elusión fiscal, siempre y cuando se permita a los interesados acreditar que existen razones comerciales que justifican los términos en los que se ha llevado a cabo la operación, y en la medida en que dichos ajustes se limiten a la diferencia o exceso respecto del valor de mercado.

En definitiva, estima el TJUE que la normativa belga consistente en la aplicación de las reglas establecidas en materia de precios de transferencia únicamente a aquellas operaciones realizadas con sociedades que no sean residentes en Bélgica posibilita al Estado belga ejercer su potestad tributaria sobre las actividades realizadas en su territorio.

Por otra parte a través del citado pronunciamiento admite el Tribunal de Luxemburgo la argumentación efectuada por el Estado belga relativa a la necesidad de prevenir la realización de conductas orientadas a la evasión fiscal, declarando a este respecto que: "Una normativa nacional que no tiene por objeto específico excluir de la ventaja fiscal que establece los montajes puramente artificiales (...) puede, no obstante, reputarse justificada por el objetivo de prevención de la evasión fiscal considerado junto con el del mantenimiento del reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros."

A juicio del TJUE la normativa tributaria del Estado belga no va más allá de lo necesario, resultando proporcionada ya que, de una parte, se fundamenta en un examen de elementos objetivos y verificables destinados a determinar si una determinada transacción presenta el carácter de montaje artificial con fines fiscales. Y, de otra, al amparo de la citada normativa el contribuyente queda facultado para

[5] Ya con anterioridad se había pronunciado en este mismo sentido el TJCE en su Sentencia de 17 de enero de 2008 (As. C-105/07, *Lammers & Cleef)*, al afirmar que el valor de mercado constituye un elemento objetivo y verificable por terceros de cara a determinar si la transacción en cuestión representa un montaje puramente artificial cuyo objetivo esencial no sea otro que el de eludir la aplicación de la legislación tributaria.

presentar, si estar sujeto a restricciones administrativas excesivas, elementos relativos a los posibles motivos comerciales por los que se hubiese celebrado la transacción. De este modo, si del examen efectuado se concluyese que la transacción realizada va más allá de aquello que las sociedades interesadas habrían convenido en circunstancias de plena competencia, esto es, si existiese un precio de transferencia, la aplicación de la medida fiscal habría de limitarse a la fracción que supere aquello que habría sido convenido en el supuesto de que no existiese una relación de interdependencia entre dichas sociedades. Alude pues el Tribunal de Luxemburgo, tal y como ha puesto de manifiesto RAVENTÓS CALVO[6], a la necesidad de efectuar una labor de corrección destinada a impedir un desplazamiento de bases imponibles de un contribuyente a otro, no pretendiéndose en cambio suplir la voluntad de las partes aludiéndose a la creación de unos negocios jurídicos en realidad inexistentes.

En opinión del Tribunal la normativa belga existente en materia de operaciones vinculadas persigue la consecución de un objetivo legítimo, hallándose justificada por razones de interés general, en la medida en que constituye un instrumento adecuado para evitar que se produzcan transferencias de beneficios (ya sean éstas anormales o benévolas) en el seno de grupo de sociedades que puedan alterar el reparto equilibrado del poder tributario entre Estados. Con carácter general la normativa de operaciones vinculadas podría justificarse en la prevención de la evasión fiscal en el supuesto de que tuviese como objetivo específico prevenir y proyectarse sobre situaciones que constituyen montajes puramente artificiales, carentes de toda realidad económica y creados con la finalidad de eludir el pago del impuesto que resulta adecuado sobre los beneficios derivados de actividades desarrolladas dentro del territorio nacional. Ahora bien, con independencia de lo anterior reconoce el Tribunal de Luxemburgo que una normativa nacional en materia de operaciones vinculadas puede considerarse igualmente justificada por el objetivo de la prevención de la evasión fiscal considerado junto con el referente al mantenimiento del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros.[7]

Quedan pues justificadas todas aquellas normativas nacionales que se fundamenten en el principio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) de plena competencia. ¿Y cuáles son las condiciones aplicativas de la citada normativa que resultan acordes o adecuadas desde una perspectiva comunitaria? Con carácter general la compatibilidad comunitaria de la normativa nacional de precios de transferencia o subcapitalización requiere su aplicación efectiva en las siguientes condiciones materiales y procedimentales.

En primer lugar, dicha norma sólo puede proyectarse en la práctica (a través del correspondiente ajuste o corrección valorativa) sobre montajes artificiales con fines fiscales, de manera que la determinación de la existencia de tales montajes artificiales ha de realizarse de forma casuística (esto es, no indiscriminada o generalizada) y sobre la base de un examen de elementos objetivos y verificables.

En segundo término, en cada supuesto en el que exista la sospecha de que una concreta transacción vaya más allá de aquello que las sociedades interesadas hubiesen convenido en circunstancias de plena competencia el contribuyente podrá presentar, sin hallarse sujeto a restricciones administrativas excesivas, elementos relativos a los posibles "motivos comerciales" por los que se hubiese celebrado la transacción en unas determinadas condiciones.[8]

---

[6] RAVENTÓS CALVO, S.: "Precios de transferencia en el ámbito interno. La Sentencia del TJCE", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 323, 2010, pág. 103.

[7] Reconoce de este modo el Tribunal la existencia de un riesgo de transferencia de beneficios entre entidades vinculadas, pudiendo llegar a arbitrarse tales transferencias a través de montajes puramente artificiales fundamentados en la prevención de la evasión fiscal, de manera que una concreta normativa nacional que pretenda corregir dichas situaciones (esto es, operaciones no artificiales o abusivas) y prácticas (operaciones artificiales o montajes abusivos carentes de realidad económica) podrá quedar justificada desde una perspectiva comunitaria si se toma en consideración su doble fundamento de reparto de poder tributario entre Estados y finalidad antievasión fiscal.

[8] De este modo en el supuesto de que el contribuyente probase la justificación comercial de la operación y/o del precio no cabría la práctica de un ajuste valorativo ni de "no reconocimiento" (*disregard*, en la terminología anglosajona) de la operación. Habría que admitir pues la justificación comercial o empresarial de las operaciones dentro de la propia lógica del grupo, la cual podría resultar en ocasiones diferente a la de aquellas operaciones efectuadas entre partes independientes, tal y como admitió además la OCDE en su Borrador de Informe de 2008 sobre *Transfer Pricing and Businesss Restructuring*). Piénsese que hay operaciones que no son realizadas por partes independientes, si bien resultan perfectamente legítimas en el marco de un grupo empresarial, debido a que la lógica económica y comercial que preside unas y otras resulta diferente. E igualmente las "razones comerciales" que pueden llegar a justificar que un determinado contribuyente se separe de un rango de precios de mercado estimados han de ser interpretadas en un sentido amplio, tomando en consideración múltiples situaciones. La OCDE, a través de sus *Directrices* en materia de Precios de Transferencia, ha venido reconociendo la existencia de un conjunto de factores objetivos o de razones comerciales que inciden materialmente en los precios de transferencia.

La norma sobre corrección de beneficios únicamente puede aplicarse de manera efectiva cuando, tras la comprobación de los elementos objetivos que contribuyen a configurar la situación y las alegaciones presentadas por el contribuyente sobre los motivos comerciales de la operación, se constata que la transacción realizada va más allá de aquello que sociedades vinculadas habrían convenido en circunstancias de plena competencia.

Ahora bien ha de precisarse a este respecto que la carga de la prueba sobre la aplicación de las condiciones de aplicabilidad de la normativa de precios de transferencia no puede resultar asignada con exclusividad a ninguna de las partes. Han de ser tanto la Administración tributaria como los propios contribuyentes quienes llevan a cabo un importante esfuerzo probatorio en el marco del procedimiento. Por su parte las autoridades fiscales han de entrar a comprobar el conjunto de elementos objetivos concurrentes en la realización de la operación y la fijación de los precios de transferencia. Y, en cuanto al contribuyente, ésta ha de colaborar aportando los elementos objetivos y subjetivos con trascendencia económica o comercial que hubiese considerado a la hora de entrar a fijar los precios, de manera que éstos últimos no puedan ser considerados como arbitrarios o desproporcionados respecto de aquellos que acuerden partes independientes en situaciones comparables.[9]

Al amparo de este conjunto de consideraciones parece claro que el artículo 43 del Tratado de la UE, en relación con su artículo 48, ha de interpretarse en el sentido de que, al menos *a priori*, no se opone una normativa de un Estado miembro como la controvertida en el supuesto analizado por el Tribunal, en virtud de la cual las ventajas anormales o benévolas se gravan como beneficios de la sociedad residente cuando han sido concedidas a una sociedad domiciliada en otro Estado miembro con la que mantiene vínculos directos o indirectos de interdependencia, mientras que una sociedad residente no queda gravada por tal ventaja cuando ésta se ha concedido a otra sociedad residente con la que mantiene tales vínculos. Ahora bien, incumbe en todo caso al tribunal remitente entrar a comprobar que la normativa controvertida en el procedimiento principal no va más allá de aquello que resulta necesario para alcanzar los objetivos que persigue, considerados de manera conjunta.

En resumen, al amparo del presente pronunciamiento parece claro que resulta posible aplicar la legislación sobre precios de transferencia y operaciones vinculadas únicamente a las operaciones internacionales sin producirse por ello una vulneración del Derecho Comunitario. Y, en base a ello, cabe preguntarse hasta qué punto la extensión del ámbito de aplicación del artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) a las operaciones internas llevada a cabo tras la aprobación de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, resulta adecuada a la normativa comunitaria. Téngase presente que, como ya se ha analizado, la redacción original del citado artículo 16 no planteaba especiales problemas de compatibilidad con la libertad de establecimiento por el simple hecho de que no se aplicase en la mayoría de las operaciones internas.

Ahora bien, al amparo de lo declarado por el TJCE en esta Sentencia de 21 de enero de 2010 no termina de clarificarse la cuestión relativa a si el principio *arm's-lenght*, tal y como resulta delimitado en las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia (que, como es sabido, tienen la consideración de *soft law)* permiten cumplir con el Derecho Comunitario. En otras palabras, se suscita la duda relativa a si el test de racionalidad comercial del comportamiento de las empresas vinculadas se encuentra ligado al análisis de los factores de comparabilidad (caso, por ejemplo, de los términos contractuales, de las circunstancias económicas y de las estrategias comerciales) o si, por el contra-

[9] El ajuste o proyección únicamente deberá proyectarse sobre operaciones sin justificación comercial o empresarial, considerándose a tal efecto la propia lógica del grupo empresarial, así como aquellas cuyos precios resultasen arbitrarios o artificiales, ya sea por no estar soportados económicamente o por resultar desproporcionados respecto de la ventaja o utilidad económica que remuneran. Así ha tenido oportunidad de pronunciarse la OCDE en relación con la razonabilidad objetiva que ha de presidir la aplicación del principio de plena competencia, reconociéndose la necesidad de evitar el automatismo en la aplicación de la normativa de precios de transferencia, considerándose a tal efecto la existencia de múltiples situaciones y de factores que podrían conducir a las partes independientes a fijar los precios de las operaciones de forma heterogénea, dependiendo de la concurrencia de un conjunto de elementos objetivos. Y es que, en definitiva, la aplicación de la normativa sobre precios de transferencia requiere de un juicio de razonabilidad objetiva sobre la admisibilidad de tales criterios y sobre su influencia en la fijación de los precios, de manera que únicamente aquellos que adolezcan de una explicación plausible desde la perspectiva de la razonabilidad económica o comercial (considerando a tal efecto el conjunto de los elementos presentes en la transacción vinculada) habrán de ser objeto de ajuste. Ello habría de posibilitar el ajuste de operaciones que no representan montajes puramente abusivos o totalmente artificiales (operaciones reales) no habiendo sido fijados los precios convenidos de acuerdo con la normativa sobre precios de transferencia.

rio, se presenta como un test subjetivo propio de las cláusulas antiabuso o como un test de motivos económicos válidos que posibilite la exclusión del comportamiento como realizado en fraude de ley en aquellos casos en los que se pruebe que no existió una finalidad puramente fiscal.[10]

De cualquier manera nos hallamos ante un pronunciamiento que establece unas condiciones de compatibilidad comunitaria de la normativa de precios de transferencia, excluyéndose la posibilidad de realizar ajustes basados en una aplicación automática y no ponderada de comparables. Y es que dicha aplicación automática o no ponderada únicamente puede tener sentido cuando el contribuyente se niega a colaborar o no aporta una explicación plausible, esto es, fundamentada económicamente y dotada de razonabilidad o de motivación comercial, que permita considerar que dichos precios no resultan arbitrarios. El ajuste únicamente podrá recaer sobre la fracción de la renta que supere aquello que habría sido convenido de no existir una relación de interdependencia entre las entidades vinculadas.

Por otra parte a pesar de que, inicialmente, la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, disponía que la reforma operada en el ámbito de las operaciones vinculadas respondía a la necesidad de amoldar nuestro ordenamiento interno al contexto internacional, la desmesurada extensión otorgada a la regulación de las obligaciones de documentación ha terminado por desbordar las Recomendaciones acerca de esta materia procedentes tanto de la OCDE como de la Unión Europea.

Las Recomendaciones formuladas por la OCDE, por ejemplo, en materia de documentación pusieron de manifiesto que no puede exigirse al contribuyente aportar más documentación que aquella estrictamente necesaria para permitir a la Administración verificar que los precios de transferencia se ajustan a lo dispuesto por el principio de libre concurrencia. A tal efecto, a través del Capítulo V de sus Directrices, el citado Organismo internacional trató de alcanzar un justo equilibrio entre el derecho de la Administración a obtener del obligado tributario aquella información que le permita verificar si el precio fijado en una concreta operación vinculada respeta el principio de plena concurrencia y el coste derivado de la obtención de dicha información por el contribuyente. Y, al amparo de lo anterior, cabe plantearse hasta qué punto nuestra normativa interna garantiza una correcta aplicación del principio de proporcionalidad.

Sucede en definitiva que, como ya hemos tenido ocasión de señalar, a pesar de que el objetivo de la reforma articulada a través de la Ley 36/2006 fue el de adaptar nuestro régimen interno en materia de operaciones vinculadas con las reglas internacionales existentes sobre las mismas (y, en particular, con la Guía de Precios de Transferencia de la OCDE de 1995, así como con la Comunicación de la Comisión de 23 de octubre de 2001, que estableció el Forum Conjunto sobre Precios de Transferencia de la Unión Europea (*EU Joint Transfer Pricing Forum*), terminó adoptándose una regulación que, si bien concebía las operaciones vinculadas exclusivamente desde una óptica internacionalista o supranacional, aplicaba el mismo régimen a las operaciones internas. Y la principal consecuencia de lo anterior no puede ser otra que la existencia de una considerable desproporción en las exigencias materiales o formales existentes, incurriéndose en una situación en la que, de una inicial falta total y absoluta de obligaciones materiales y formales se pasó a imponer una excesiva carga, especialmente documental, a los operadores económicos respecto a las operaciones vinculadas.[11]

Hallándose el régimen de precios de transferencia inspirado en reglas internacionales, y siendo la finalidad de aquéllos hacer frente a la erosión de bases impositivas que, en principio, deberían atribuirse a una determinada jurisdicción mediante el traslado de rentas hacia territorios donde la carga tributaria resulta ser más atractiva (lo que no significa que su único ámbito de proyección lo constituya el principio *arm's length* establecido en el artículo 9 del *Modelo de Convenio OCDE* así como los fenómenos de erosión de bases, conocidos en la terminología anglosajona como *fiscal degradation*), no parece razonable implementar un régimen uniforme para todo tipo de operaciones internacionales, a saber, las internas y las transnacionales, esto es, aquellas que son llevadas a cabo por sociedades cuyo ámbito de operación es exclusivamente interno y las que tienen lugar con empresas de evidente

[10] Repárese en el hecho de que, si se adoptase este segundo enfoque, se estaría introduciendo una matización relevante en relación con la construcción del principio de *arm's lenght* dentro del contexto de la OCDE, integrado por las *Directrices* de 1995 y por el Borrador de *Directrices* de 2009.

[11] Véase a este respecto García Novoa, C.: "La necesaria modificación de la regulación de las operaciones vinculadas", *Quincena Fiscal*, núms. 1-2, 2010, pág. 99.

proyección internacional. Y ello en aras de evitar el surgimiento de distorsiones en la aplicación práctica de la nueva disciplina de operaciones vinculadas, dada las diferentes características que vienen a configurar la realización de cada una de estas operaciones.

Adviértase por otra parte que los criterios propios de los precios de transferencia (de ámbito internacional y de reequilibrio de bases imponibles) han terminado siendo proyectados sobre problemáticas netamente internas de valoración y de control que generan las operaciones entre sujetos vinculados. Lo que en principio únicamente constituyen normas y directrices internacionales de distribución de la base imponible entre Estados (esto es lo que, en definitiva, representan los precios de transferencia) ha terminado convirtiéndose, por lo que a nuestro ordenamiento interno se refiere, en medidas destinadas a hacer frente situaciones de elusión o de evasión tributaria. De este modo han terminado exigiéndose obligaciones formales propias de precios de transferencia con la finalidad de adoptar medidas contra la elusión o la evasión.[12]

Sin lugar a dudas la actual regulación de las obligaciones de documentación de esta clase de operaciones contenida en el artículo 20.1 del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, origina una considerable inseguridad jurídica. Y ello debido a que la misma se fundamenta en un análisis de comparabilidad, teniendo en cuenta las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas, así como las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis y los términos contractuales existentes, planteándose en consecuencia en relación con multitud de empresas la necesidad de tener que formular un *mastefile* y un *localfile*.

Ciertamente la existencia de una pormenorizada concreción del contenido de la obligación de documentación constituye un requisito fundamental de cara a poder admitir la sancionabilidad de los incumplimientos en materia de operaciones vinculadas. Así al amparo de lo establecido en el artículo 16.10 del TRLIS constituye infracción no aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos aquella documentación que, de conformidad con lo dispuesto en el apartado segundo del citado precepto y en su normativa de desarrollo, deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas.

Ahora bien estimamos que el tipo infractor consistente en no llevar documentación habría de concretarse normativamente. Tal y como ha señalado GARCÍA NOVOA: "No se puede concretar el contenido de una conducta infractora con una remisión a las resoluciones de la OCDE, que son *soft law* o *weak law*; reglas aprobadas por un organismo como el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE sin capacidad normativa, elaboradas por funcionarios representantes de los Estados miembros ante una organización internacional." [13]

Así las cosas la regulación de estas obligaciones de documentación habría de presentar una mayor claridad, al objeto de garantizar una mayor seguridad jurídica. Y todo ello con independencia de la necesidad de respetar igualmente las exigencias derivadas del principio de proporcionalidad a la hora de regular estas obligaciones de documentación.

Al objeto de hacer frente a esta situación el artículo 20.3 del citado Real Decreto 1793/2008 contempló la adopción de un régimen simplificado de documentación a la luz del cual se exime del estudio de comparabilidad, salvo en el caso de operaciones realizadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) a los que fuese de aplicación el régimen de estimación objetiva con sociedades en las que aquéllos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tuviesen un porcentaje igual o superior al 25 por 100 del capital social o de los fondos propios, a las entidades de reducida dimensión, previstas en el artículo 108 del TRLIS, y por tanto, a aquellas que tengan un volumen de operacio-

[12] Véase a este respecto SÁNCHEZ HUETE, M. A., "Operaciones vinculadas y sociedades profesionales. Desenfoques y efectos", *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2010, pág. 55, para quien *"La perspectiva de precios de transferencia sirve para legitimar medidas consensuadas intencionalmente, pero ni el ámbito de aplicación ni los efectos de las operaciones vinculadas reguladas se adecuan a los mismos"*.

[13] GARCÍA NOVOA, C., "La necesaria modificación de la regulación de las operaciones vinculadas", *ob. cit.*, pág. 101. En efecto, parece claro que tanto las recomendaciones de la OCDE (dictadas, en la mayoría de los casos, al amparo de lo dispuesto en el artículo 5 de su Convenio fundacional) como los Informes del Comité de Asuntos Fiscales no constituyen auténticas normas jurídicas, no debiendo en consecuencia servir para integrar el contenido de la antijuridicidad de un comportamiento presumiblemente infractor.

nes inferior a ocho millones de euros[14]. Ni que decir tiene que se trata de un límite reducido y que fácilmente podría llegar a superarse.

Con posterioridad, el artículo 14 del Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, se excluyó de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas a las empresas de reducida dimensión cuando el importe total de las operaciones vinculadas realizadas por ellas en el ejercicio no supere 100.000 euros de valor de mercado. De este modo, con efectos para aquellos períodos impositivos que concluyesen a partir de 19 de febrero de 2009 se modificaron los apartados 2 y 10.1.º del artículo 16 del TRLIS. De este modo, tratándose de aquellas operaciones que sobrepasasen dicho límite y que tuviesen que cumplir las obligaciones de documentación, se establecieron límites máximos para las sanciones que se les puedan imponer cuando el incumplimiento formal no acarree perjuicio económico para el Tesoro. La sanción nunca podrá superar el 10 por 100 del valor de mercado de la operación ni el 1 por 100 de la cifra de negocios de la entidad. Ahora bien la exoneración de la obligación de documentación no se aplica, en ningún caso, a las operaciones con paraísos fiscales sea cual sea su importe.

Adicionalmente, y al amparo de la citada reforma introducida por el artículo 14 del Real Decreto-Ley 6/2010 en el artículo 16.10 del TRLIS, en el supuesto de que no procediese la práctica de correcciones valorativas se mantendría con carácter general la sanción de 1.500 euros por cada dato y de 15.000 euros por cada conjunto de datos omitido, inexacto o falso. Ahora bien, tratándose de empresas de reducida dimensión y con una cifra de negocios inferior a ocho millones de euros en el período impositivo en cuestión, en el supuesto de que dichas entidades no pudieran acogerse a la aplicación de la regla de exoneración de documentación anteriormente reseñada por exceder el conjunto de sus operaciones vinculadas de 100.000 euros o realizar las mismas en paraísos fiscales sin motivos económicos válidos, se dispuso la modificación de la cuantía sancionadora, estableciéndose un límite máximo de sanción relacionado con dos variables, y tomándose como límite la menor de las dos siguientes: el 10 por 100 del conjunto de las operaciones del obligado tributario, a valor de mercado, en el período impositivo; y el 1 por 100 de la cifra neta de negocios.

A su vez la Disposición Adicional Única del citado Real Decreto-Ley 6/2010 preveía que en un plazo de tres meses se adapten las obligaciones de documentación a la jurisprudencia comunitaria y el Derecho comparado en los siguientes términos: "Sin perjuicio de las modificaciones introducidas en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, a la vista de la jurisprudencia comunitaria y del derecho comparado, el Gobierno, en los tres meses siguientes a la entrada en vigor de este Real Decreto-Ley (14 de abril de 2010) tramitará la modificación de la normativa tributaria que regula las obligaciones de documentación de las operaciones entre personas o entidades vinculadas, para reducir las cargas formales a cumplir por las empresas, atendiendo fundamentalmente a los siguientes factores: que se trate de operaciones internas (no internacionales), que intervengan pequeñas y medianas empresas, que su importe no sea muy significativo y que no intervengan paraísos fiscales."[15]

[14] Nada se señalaba, inicialmente, acerca de la eventual exclusión del presente régimen de documentación tratándose, por ejemplo, de las Uniones Temporales de Empresas. Dicha situación contrastaba con aquella otra que se plantea en el ámbito del Derecho Comparado, donde el ámbito de sujetos a los que se reconoce la posibilidad de aplicar un régimen reducido de documentación es más amplio. Así, por ejemplo, en Francia la documentación basada en el análisis de comparabilidad se está exigiendo a aquellas corporaciones empresariales cuya cifra de negocio supere los 400 millones de euros, lo que sin duda reduce el número de contribuyentes afectados, quedando la obligación de crear un *masterfile* circunscrita única y exclusivamente a las grandes corporaciones empresariales.

[15] Adviértase que, al menos *a priori*, se trata de un mandato respecto del cual únicamente podrán beneficiarse las operaciones domésticas o internas en las que intervengan pequeñas y medianas empresas. Sin embargo se plantea la duda relativa si dichas operaciones han de definirse de acuerdo con el criterio establecido por el artículo 108 del TRLIS o si, por el contrario, se habrá de atender a lo manifestado en su día por la Comisión a través de su Recomendación 2003/361/CE, de 6 de mayo de 2003, en la que se señaló que constituye "mediana empresa" aquella que ocupa a menos de 250 personas y cuyo volumen de negocios actual no excede de 50 millones de euros, no excediendo además su balance anual de 43 millones de euros; en cambio, tendrían la consideración de "pequeñas empresas" aquellas que ocupen a menos de 50 personas y cuyo volumen de negocios anual o cuyo balance general anual no excediese de 10 millones de euros; y, finalmente, al amparo de la interpretación facilitada por la Comisión, constituyen "microempresas" aquellas que ocupan a menos de 10 personas y cuyo volumen de negocios anual o cuyo balance general anual no excede de dos millones de euros. Desde determinados sectores de la doctrina se ha apuntado no obstante la posibilidad de que la reforma anteriormente indicada se proyectase igualmente sobre las reglas de valoración. En este sentido se pronuncia, por ejemplo, MARTÍN JIMÉNEZ, A.: "Operaciones vinculadas y Derecho Comunitario: ¿Es necesaria una nueva reforma del artículo 16 del TRLIS?", en la obra colectiva *Fiscalidad de los precios de transferencias*

Por tanto, de conformidad con lo establecido en el citado Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril, en el supuesto de que el obligado tributario cumpliese simultáneamente con los dos requisitos anteriormente apuntados, no habría que documentar ninguna operación de ese período impositivo, eliminándose la sanción vinculada a la documentación en relación con dicho período. Y es que, a través del citado Real Decreto se estableció una primera simplificación subjetiva, resultando exclusivamente aplicable a aquellas empresas cuya cifra de negocios no superase dicho importe, y alcanzando a todas las operaciones vinculadas cualquiera que sea su naturaleza siempre que no se supere dicho importe, con la única excepción de que se realicen con personas o entidades residentes en un país o territorio calificado como paraíso fiscal.

Ahora bien, conviene recordar que las operaciones vinculadas han de valorarse a valor de mercado, debiendo el sujeto pasivo probar, a resultas de una eventual comprobación de la Administración, que el valor declarado es el de mercado, a través de aquellos medios de prueba que estime más ajustados a sus intereses de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 105 de la LGT. La referida exclusión opera con efectos para aquellos períodos impositivos que concluyan a partir del 19 de febrero de 2009, fecha de entrada en vigor del Real Decreto 1793/2008. Significa ello que, en relación con aquellas operaciones que hubiesen sido celebradas con anterioridad a dicha fecha, no existe obligación de documentar. Por otra parte la norma se estaba refiriendo al conjunto de todas las operaciones vinculadas realizadas por el obligado tributario durante el período impositivo, siendo cada período impositivo independiente entre sí y no tomándose en consideración la cuantía correspondiente al año anterior. La suma de la totalidad de las operaciones ha de entenderse realizada además a valor de mercado declarado y por el valor convenido.

A resultas de lo anterior, a través del Real Decreto 897/2010, de 9 de julio, por el que se modificó nuevamente el RIS en materia de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas, se dio cumplimiento al mandato recogido en la citada Disposición Adicional Única, de manera que se redujo la carga formal que suponen las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas. A tal efecto se modificó la normativa tributaria atendiendo la necesidad de establecer un umbral mínimo cuantitativo, por debajo del cual no resulta necesario elaborar, salvo determinadas operaciones, las obligaciones de documentación exigidas por el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Dicho umbral mínimo es complementario del establecido por el Real Decreto-ley 6/2010, esto es, se estableció una segunda simplificación que alcanza a todos los sujetos pasivos del Impuesto, incluidas las empresas cuya cifra de negocios del período impositivo no supere los 8 millones de euros.

Al amparo de este nuevo umbral introducido quedan excluidas de las obligaciones de documentación el conjunto de las operaciones que no excedan de 250.000 euros, en cuyo cómputo no se tienen en consideración las operaciones específicas para las que existe obligación de documentación salvo que queden exceptuadas por lo establecido en el citado Real Decreto-Ley 6/2010, realizadas en el período impositivo con la misma persona o entidad vinculada, cualquiera que sea el tamaño de la empresa y el carácter interno o internacional de las operaciones. Esta exclusión se extiende tanto a las obligaciones de documentación del grupo como a las correspondientes al obligado tributario. No obstante, se establecen ciertas excepciones a esta exoneración para determinadas operaciones específicas. La primera de ellas está prevista para las operaciones realizadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales. Y la segunda excepción va dirigida a determinadas operaciones, como son las realizadas con personas físicas a las que resulte de aplicación el método de estimación objetiva,

(operaciones vinculadas), Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2010, pág. 45, para quien el legislador nacional habría de plantearse la conveniencia de llevar a cabo una nueva reforma del artículo 16 del TRLIS destinadas a corregir los defectos de la normativa actualmente vigente, máxime teniendo en cuenta las actuales vulneraciones del Derecho Comunitario en las que, a su juicio, incurre la actual normativa; tal y como precisa el citado autor: "(...) No era necesario extender, a la luz del Derecho Comunitario, la misma regulación a las operaciones vinculadas internas e internacionales (...) Existe una importante línea jurisprudencial que acoge una configuración del principio de plena competencia muy distinta de la que contiene el artículo 16 del TRLIS y las *Directrices* de la OCDE en la materia, en la que la objetividad de la configuración del principio de plena competencia propia de las *Directrices* OCDE queda mitigada por la introducción de un test subjetivo, fundado en los motivos económicos válidos que llevan al contribuyente a apartarse del precio/rango de mercado que partes independientes emplearían. Y, por ello, sería preciso, como demanda el TJCE, reformar el artículo 16 del TRLIS para permitir al contribuyente probar que su comportamiento, aunque se aparte de los precios/condiciones a los que llegarían partes independientes, responde a motivos económicos válidos y no a una finalidad puramente abusiva o defraudatoria (...) Tampoco en lo que respecta a las operaciones vinculadas internacionales resulta el artículo 16 del TRLIS plenamente respetuoso con el Derecho Comunitario, ya que es posible encontrar toda una serie de violaciones de la libertad de establecimiento."

siempre y cuando se realicen en el ámbito de la actividad económica sometida a dicho método, o bien en la transmisión de negocios, carteras, inmuebles u operaciones con activos intangibles que tengan esa calificación según los criterios contables. Todas ellas siguen conservando las obligaciones de documentación existentes en la actualidad. Por otra parte, de cara a cuantificar el importe de las operaciones se tiene en consideración la contraprestación del conjunto de las mismas.

De este modo, en relación con las empresas de reducida dimensión el referido importe de las operaciones vinculadas excluidas de la obligación de documentación supone, en la práctica, que dichas empresas no se vean incursas en la necesidad de cumplir con esa obligación en las operaciones vinculadas relacionadas con la actividad empresarial habitual que desarrollan esas empresas. Y, en esta misma línea de necesidad de simplificar las obligaciones de documentación, se extendió la exclusión de dichas obligaciones a las operaciones que realicen las agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas, tanto con las empresas miembros de esas entidades como con cualquier otra empresa del mismo grupo fiscal al que pertenezcan aquellas empresas miembros, así como las realizadas entre entidades de crédito integradas a través de un Sistema Institucional de Protección (SIP) aprobado por el Banco de España, que tengan relación con el cumplimiento por parte de dicho sistema institucional de los requisitos establecidos en la letra *d*) del apartado 3 del artículo 8 de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de Coeficientes de Inversión, Recursos Propios y Obligaciones de Información de los Intermediarios Financieros.

Los comentarios al *Modelo de Convenio de la OCDE*: la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2008 y la interpretación dinámica de los Convenios para evitar la Doble Imposición

NICOLÁS DÍAZ RAVN
(Universidad de Sevilla)

RESUMEN

La existencia de diferentes versiones del *Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición* elaborado por la OCDE, así como de los Comentarios al mismo, ha suscitado una intensa polémica sobre el valor interpretativo que se ha de dar a la redacción más reciente de ambos textos y, en concreto, sobre si pueden afectar a lo establecido por convenios en vigor negociados sobre la base de versiones anteriores, otorgándoles efectos retroactivos sobre tratados internacionales en vigor.

El Tribunal Supremo ha tenido ocasión de pronunciarse sobre esta cuestión en una sentencia dictada en el año 2009, decantándose claramente por la interpretación dinámica y, así, completando los convenios firmados por España con las nuevas previsiones añadidas al *Modelo de Convenio* y a sus Comentarios.

No obstante, la solución que ofrece el Alto Tribunal se nos antoja incorrecta y posible origen de futuros problemas en la aplicación de la red de convenios para evitar la doble imposición suscritos por España. Razones de seguridad jurídica, principalmente, aconsejan adoptar una posición a caballo entre la interpretación estática y la interpretación dinámica, otorgando al *Modelo de Convenio* y a sus Comentarios el papel que verdaderamente les corresponde como herramienta para una mejor interpretación y aplicación de los textos en vigor.

I. INTRODUCCIÓN

En el año 1963, el Comité Fiscal de la OCDE presentó un primer borrador de *Convenio para evitar la Doble Imposición*, acompañado de unos comentarios al mismo elaborados por el propio Comité. A dicho *Modelo* siguió, en 1977, un segundo, en el que se recomendaba a los Estados miembros de la OCDE a suscribir sus convenios conforme al modelo presentado y a los comentarios que lo acompañaban. Con posterioridad a dicha fecha, el *Modelo de Convenio de la OCDE* (*MC OCDE*) ha sido objeto, junto con sus comentarios, de más frecuentes actualizaciones, siendo la más reciente del año 2010[1].

Desde su primera publicación, el *MC OCDE* ha servido de guía para los convenios suscritos por España. Así, los convenios celebrados por España con Alemania, Suiza, Dinamarca y Países Bajos, entre otros, tomaron como base la versión "vigente" en 1963; los firmados con Italia, Canadá y Checoslovaquia, entre otros, tuvieron como punto de partida el modelo de 1977, etc.

Las diferencias entre los diferentes modelos propuestos por la OCDE pueden estar limitadas a uno o dos artículos del convenio, o afectar a un mayor número de ellos. Paralelamente, los apartados de los Comentarios que afectan a los artículos objeto de modificación son también revisados. En todo caso, la finalidad de dichas modificaciones puede ser múltiple: adaptar el contenido del articulado, o la interpretación de éstos ofrecida por los comentarios, a la realidad económica existente en cada momento (por ejemplo, para analizar si las páginas *webs* o los servidores informáticos reúnen las condiciones para ser considerados establecimientos permanentes. *Cfr.* Comentarios 41.1 a 41.10 al art. 5 del *MC OCDE*, en

[1] Que modifica el artículo 7 *MC OCDE*, así como las *Directrices sobre Precios de Transferencia* y el *Informe sobre Atribución de Beneficios a los Establecimientos Permanentes*.

su versión más reciente de julio de 2010); salvar errores o deficiencias detectadas en versiones anteriores (como ocurrió, a título de ejemplo, con la introducción en 1977 de un nuevo párrafo tercero al art. 23 *A*, por el cual se aplicaba el complemento de la progresividad tanto a las rentas cuya tributación fuese compartida entre ambos Estados, como a las rentas cuya tributación correspondiese en exclusiva al país de la fuente, respecto de las cuales la versión inicial del *MC OCDE* guardaba silencio); o atajar prácticas abusivas de los destinatarios de los convenios tendentes a obtener resultados no deseados (cláusula del beneficiario efectivo para la aplicación de los límites en el país de la fuente a la tributación de dividendos e intereses, cómputo del periodo de permanencia en el país de la fuente para aplicar la regla especial de los 183 días del art. 15.2, o nuevo párrafo al art. 17, sobre tributación de los artistas y deportistas y sobre las consecuencias de la interposición de sociedades en la obtención de rentas por dichos contribuyentes).

Esta ultima modificación a la que aludimos, la operada en el modelo de 1977 al artículo 17, es la que sirve de base al presente trabajo: según el convenio de doble imposición entre España y Holanda, la tributación de los artistas y deportistas es compartida entre el país de residencia del contribuyente, y el país en el que desarrollaban su actividad[2]. No obstante, al tomar como referencia la versión de 1963 del *MC OCDE*, no se añade ninguna previsión ni cautela adicional para los supuestos en los que el artista o deportista obtiene sus rentas, no directamente, sino a través de una sociedad, la cual pretende acogerse a la tributación exclusiva en su país de residencia por aplicación del artículo 7 (Beneficios empresariales) del correspondiente convenio o la tributación limitada contemplada por el precepto relativo a los cánones.

Así las cosas, en el año 1995 se celebró una gira en España de un artista no residente, cuya retribución se pactó fuera recibida de la siguiente manera:

— Una cantidad a percibir directamente por el artista.

— Otra cantidad, a percibir por una sociedad con residencia fiscal en los Países Bajos, como contraprestación por la cesión de los derechos de imagen y de difusión publicitaria del artista.

El promotor de la gira (la entidad residente *Viajes Halcón S. A.*), en su condición de retenedor, satisfizo la contraprestación acordada, practicando a la persona física una retención del 25 por 100 (tipo general vigente en aquel momento), mientras que a la persona jurídica le practicó una retención del 6 por 100, al calificar la renta abonada como canon (y ello de conformidad con lo que preveía el artículo 12 del convenio entre España y los Países Bajos).

La Inspección de los Tributos incoó acta a la entidad *Viajes Halcón S. A.*, al considerar que la renta que había pagado a la sociedad holandesa era, en realidad, mayor contraprestación por la actividad en España del artista y, por lo tanto, incluida en el ámbito de aplicación del artículo 18 del convenio (artículo 17 *MC OCDE*). Esta postura se basaba en una interpretación del citado precepto conforme a los Comentarios del Preámbulo y a los artículos 1 y 17 del *MC OCDE*, en su versión de 1992.

En el apartado siguiente, veremos qué razonamiento siguió el Tribunal Supremo para zanjar la controversia.

II. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 11 DE JUNIO DE 2008

Así las cosas, la cuestión de fondo se centraba en determinar si a la renta obtenida por el artista se le aplicaba el artículo 18 del convenio entre España y Holanda y, por tanto, sin posibilidad de aplicar la norma anti-abuso introducida para evitar la interposición de sociedades; o si, por el contrario, dicha norma anti-abuso, en cuanto que incorporada al *Modelo de Convenio de la OCDE* y a sus comentarios, debía desplegar sus efectos aun cuando no estuviera integrada en el articulado de dicho concreto convenio. Dicho en otros términos, se trataba de optar entre la "interpretación estática" o la "interpretación dinámica" de los convenios para evitar la doble imposición.

[2] En el Convenio entre ambos países, se recoge esta previsión en el artículo 18, en los siguientes términos: No obstante las disposiciones de los artículos 15 y 16, las rentas obtenidas por los profesionales del espectáculo, tales como los artistas de teatro, cine, radiodifusión o televisión y los músicos, así como los deportistas, por sus actividades personales en este concepto, pueden someterse a imposición en el Estado donde actúen.

Interesa señalar, con carácter previo, que la obtención de la renta se produjo en un ejercicio en el que ya se había incorporado el nuevo párrafo al artículo 17 *MC OCDE* (si bien, insistimos, dicho párrafo no se había traspasado a los convenios cuya entrada en vigor se produjo con anterioridad). Evidentemente, si el nuevo párrafo del artículo 17 se hubiese introducido con posterioridad a la obtención de la renta por el contribuyente, consideramos que no cabe duda de que en tal caso no sería de aplicación la nueva norma.

Pues bien, el Alto Tribunal hace suya la tesis del Abogado del Estado, calificando las rentas percibidas por la sociedad holandesa como rendimientos obtenidos por artistas y, por lo tanto, sujeta a los criterios de reparto del artículo 18 del convenio (es decir, con posibilidad de tributación en el país de la fuente, España, al tipo general entonces vigente del 25 por 100). A dicha conclusión llega siguiendo el siguiente razonamiento:

a) En primer lugar, tras constatar que el convenio entre España y Holanda es de fecha anterior al *Modelo* de 1977, y que la cláusula relativa a las sociedades interpuestas se incorpora al *MC OCDE* en su versión de 1992 (en realidad, en la propia versión de 1977 se contempla dicho nuevo párrafo). Por lo tanto, era lógico que el convenio entre ambos países no incorporara dicho párrafo.

b) En segundo lugar, tras afirmar que el convenio entre España y Holanda debe ser interpretado a la luz de los comentarios del Comité Fiscal (*sic*) de la OCDE en relación con el modelo vigente en la actualidad. A tal efecto, se hace eco del Preámbulo del *Modelo de Convenio*, en el cual se indica expresamente la voluntad de los Estados firmantes de que se interpreten los distintos convenios en vigor conforme al espíritu de los Comentarios al *Modelo* de 1992, aún cuando los Convenios no dispongan de las precisiones que se derivan de las sucesivas actualizaciones del *Modelo de Convenio*.

c) En tercer lugar, habida cuenta que ni España ni Holanda formularon reservas ni al Preámbulo ni al artículo 17 *MC OCDE*, en su redacción actual (párrafo anti-abuso incluida).

Sentado lo anterior, alude a los comentarios 7 a 9 del artículo 17 *MC OCDE*. El último de ellos considera incluidos en este precepto los rendimientos directa o indirectamente ligados o conexos a la actuación artística, como es el caso de los provenientes de la utilización publicitaria, patrocinio, etc. Respecto al nuevo párrafo 2, inexistente en el convenio entre ambos países, se afirma que "con él se introduce una cláusula antielusión, que pretende impedir la utilización de sociedades interpuesta no residentes para cobrar las rentas generadas en España por los artistas y deportistas; sin él, esas rentas tributarían, conforme al artículo 7 del *Modelo de Convenio*, en el Estado de residencia de las sociedades. Con la cláusula del párrafo segundo del artículo 17 del *Modelo de Convenio* se levanta el velo de la sociedad y se grava directamente al artista o deportista imputándole las rentas y sujetándole a tributación en el país donde las ha generado". Tras recordar lo que dice el Comentario 11 sobre dicho artículo 17.2, concluye de forma sorprendente: "*el mandato* de este Comentario es claro: en el caso de que un Convenio para evitar la doble imposición suscrito por dos Estados no contenga el párrafo 2.º o cláusula antes citada, como es el caso del suscrito entre España y Holanda, los Estados integrantes de la OCDE entienden que si su legislación interna se lo permite, el Estado donde se produzca la actuación puede aplicar directamente lo dispuesto en el número 1 del artículo 17 , es decir, someter a gravamen esas rentas".

Consciente de la oposición doctrinal que el razonamiento efectuado puede provocar, justifica también su decisión en el hecho de que la normativa interna española permite gravar las rentas obtenidas por la sociedad en España, cuando la actuación tenga lugar en su territorio: "A fin de evitar la elusión fiscal por vía de la interposición de entidades no residentes, el *Modelo de Convenio de la OCDE* de 1992, a través de sus Comentarios, permite aplicar la normativa interna en caso de que exista. Por ello en el caso español, resultaría directamente aplicable el artículo 70. Uno. *e*) del Real Decreto 1841/1991, en relación con el número 1 del artículo 17 del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Holanda."

III. COMENTARIOS A LA SENTENCIA

La resolución que hemos citado posee, a nuestro entender, varios puntos débiles, que procederemos a enunciar a continuación.

En primer lugar, otorga a los Comentarios al *MC OCDE* un valor que en absoluto poseen: de ser instrumentos para una mejor comprensión e interpretación de los convenios, pasan a introducir, en palabras del Tribunal Supremo, un "mandato": aplicación del primer párrafo del artículo 17 *MC OCDE* cuando la normativa interna de cada país autorice a prescindir de las sociedades interpuestas. Por mucho valor que se le pretenda dar a tales Comentarios, consideramos que, en ningún caso, pueden ser considerados como mandatos legalmente vinculantes para sus destinatarios (contribuyentes, Administración Tributaria o Tribunales de Justicia). No olvidemos, en todo caso, como además nos recuerda el Comentario 29 a la Introducción del *MC OCDE*, que dicho documento, así como el propio *Modelo de Convenio*, ha sido redactado por un grupo de expertos asignado al Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE por los gobiernos de los diferentes Estados que componen dicha organización. Es decir, que no tienen ni el rango de ley, obviamente, ni rango reglamentario, por cuanto que no emana del poder ejecutivo, sino de determinados expertos designados por éste. Considerar, en definitiva, que los Comentarios contienen mandatos supone olvidar el principio de jerarquía normativa.

En segundo lugar, los propios Comentarios limitan el alcance del *Modelo de Convenio*, al afirmar que los convenios firmados por los diferentes Estados, a diferencia del Modelo, sí son instrumentos legalmente vinculantes.[3] En este caso, no obstante, parece que el documento que ha tenido fuerza vinculante ha sido el *Modelo* y sus Comentarios.

Finalmente, la conclusión alcanzada por el Tribunal Supremo supone desconocer lo dispuesto en los Comentarios 33 y 35 a la Introducción.

Según el primero de ellos, al publicarse el *Modelo de Convenio* de 1977 y plantearse los problemas de interpretación respecto de convenios que tomaron como base el texto de 1963, el Comité de Asuntos Fiscales consideró que dichos convenios previos (caso del convenio entre España y Holanda) debían interpretarse, "en la medida de lo posible", de conformidad con el espíritu de los nuevos comentarios, aunque éstos no tuvieran una redacción tan precisa como la del Modelo de 1977. Esta afirmación nos sugiere efectuar las siguientes consideraciones:

a) No es obligatorio, en absoluto, interpretar un convenio anterior conforme a la redacción posterior del *Modelo de Convenio*, sólo habrá de hacerse así si ello es posible. Entre los obstáculos que pueden impedir esa interpretación se incluiría, en nuestra opinión, la contravención de normas de rango constitucional (principalmente, el principio de seguridad jurídica).

b) Los Comentarios parecen estar pensando, al plantear esta interpretación de convenios anteriores conforme al articulado de los nuevos modelos, en artículos existentes en ambos modelos que hayan sido modificados en una versión posterior, ofreciendo una redacción más precisa (... *even though the provision of these conventions did not yet include "the more precise wording" of the 1977 Model Convention*). Sin embargo, no parece, al menos en nuestra opinión y dada la literalidad del Comentario que comentamos, que esté pensando en la inclusión, en convenios redactados conforme a versiones anteriores, de textos absolutamente nuevos introducidos en posteriores versiones del *Modelo* (como ocurre con el párrafo 2.º del art.17 *MC OCDE*, que no existe ni en el Modelo de 1963, ni en los convenios que toman el mismo como referencia).

Además, según el Comentario 35[4] (y aquí es donde resulta, a nuestro juicio, más patente el error del Tribunal Supremo), las modificaciones al articulado del *MC OCDE* y a sus Comentarios no son relevantes para la interpretación o aplicación de convenios firmados con anterioridad cuando las disposiciones de éstos sean sustancialmente diferentes a la nueva redacción. Consideramos que, con base en dicho Comentario, y habida cuenta que el nuevo párrafo 2.º del artículo 17 *MC OCDE* supone alterar sustancialmente el contenido de dicho precepto (por cuanto implica que rentas obtenidas por una

[3] Comentario 29: "[…] Although the Commentaries are not designed to be annexed in any manner to the conventions signed by member countries, which unlike the model are legally binding international instruments, they can nevertheless be of great assistance in the application and interpretation of the conventions and, in particular, in the settlement of any disputes."

[4] "Needless to say, amendments to the Articles of the Model Convention and changes to the Commentaries that are a direct result of these amendments are not relevant to the interpretation or application of previously concluded conventions where the provisions of those conventions are different in substance from the amended Articles. However, other changes or additions to the Commentaries are normally applicable to the interpretation and application of Conventions concluded before their adoption, because they reflect the consensus of the OECD member countries as to the proper interpretation of existing provisions and their applications to specific situations."

persona jurídica sin establecimiento permanente tributen en el país de la fuente sin limitación alguna, en contra del criterio señalado por los arts. 7 y 12 *MC OCDE*), la solución que debió ofrecer el Tribunal Supremo fue la contraria. En este sentido, y volviendo a los Comentarios, el número 33 plantea la posibilidad de un canje de notas entre los Estados partes en un convenio o, en su defecto, acudir a un procedimiento amistoso para aclarar la interpretación de sus convenios ante eventuales cambios en el *Modelo* o sus Comentarios. Estas opciones ofrecen, sin duda alguna, mayor seguridad jurídica al contribuyente, la cual es deseable con carácter general en las relaciones con la Administración Tributaria pero, con mayor intensidad si cabe, cuando se trata de relaciones internacional.

Desde luego, pudiera argumentarse que, en realidad el nuevo artículo 17.2 *MC OCDE* no supone una alteración sustancial de la regla contenida en el primer párrafo, por lo que su contenido, con base en el Comentario 35, sí sería de aplicación a convenios celebrados con anterioridad. No obstante, con independencia de que el Tribunal Supremo no efectúa dicho razonamiento en su resolución, no compartimos dicha opinión, ya que lo que, a nuestro juicio, compone la esencia del artículo 17 *MC OCDE* es la tributación de los artistas y deportistas por su actividad como tales (y no la tributación de todas y cada una de las categorías de renta que obtenga un artista o deportista) evitando las dificultades prácticas para someterles a gravamen cuando actúan en el extranjero (*cfr.* Comentarios 1 y 2 al art. 17.1 *MC OCDE*). Y, si bien es cierto que tales dificultades pueden venir dadas por la interposición de sociedades, no siempre la aparición de una entidad ha de significar la existencia de una situación de fraude que deba ser combatida mediante la aplicación del artículo 17. No son pocos los personajes famosos que generan mayor expectación por su vida personal o por su imagen que por su propia actividad artística o deportiva. Pretender que, en tales casos, la sociedad que percibe un canon por la cesión de los derechos de imagen en realidad está desviando toda o parte de la retribución por la actuación profesional de la persona puede resultar exagerado.

IV. CONSECUENCIAS DE LA INTERPRETACIÓN DINÁMICA DE LOS CONVENIOS

La interpretación dinámica, en los términos en que ha sido aplicada por el Tribunal Supremo en la sentencia de 11 de junio de 2008, puede derivar en otras consecuencias ni previstas ni deseadas (en algún caso, con posible perjuicio para la Administración Tributaria). Dedicamos las siguientes líneas a señalar algunas modificaciones al *MC OCDE* que pueden generar tales consecuencias.

Así, tenemos por ejemplo la regla especial aplicable a los rendimientos del trabajo que deriven de relaciones de corta duración ("regla de los 183 días") y que determina que tales rentas tributen, cumplidos ciertos requisitos, de forma exclusiva en el país de residencia. En las versiones iniciales del *MC OCDE*, a la hora de determinar si un trabajador había permanecido en el país de la fuente más de 183 días, se tenía en cuenta el año civil o el año fiscal, permitiendo que, voluntaria o involuntariamente, se salvara dicho impedimento fraccionando la estancia en el país en el que se desarrolla el trabajo en dos años civiles distintos (por ejemplo, permaneciendo desde septiembre de un año hasta abril del siguiente: en tal caso, pese a que el trabajador ha superado el límite temporal marcado, en cada uno de los años civiles no ha llegado a cumplirse, por lo que puede ser de aplicación la tributación exclusiva en el país de residencia del contribuyente). Fruto de una modificación al *MC OCDE*, el periodo de 183 días va a ir referido, no al año civil, sino a un periodo cualquiera de doce meses, que comience o finalice en el año fiscal considerado (así, en el ejemplo anterior, el contribuyente que permanece de septiembre de un año hasta abril del siguiente estaría incumpliendo este requisito temporal, lo cual determinaría la tributación compartida, ya que en un periodo de doce meses consecutivos ha superado los 183 días de permanencia). Pudiera defenderse la aplicación, a todos los convenios firmados por España (incluso los anteriores a la modificación del *MC OCDE* que comentamos) del nuevo criterio de cómputo. Sin embargo, ello nos sitúa ante los mismos problemas planteados en la sentencia que hemos comentado (otorgar mayor fuerza jurídica a un documento que sirve de guía interpretativa frente a u convenio internacional, obviando las exigencias de la seguridad jurídica).

Otro aspecto que puede plantear conflicto es el artículo 14, actualmente sin contenido. Como es sabido, en su redacción anterior establecía una regla de reparto de la potestad tributaria, para las rentas obtenidas por profesionales independientes, similar a la establecida en el artículo 7 *MC OCDE*, es decir, exclusiva para el país de residencia salvo existencia de base fija en el país de la fuente. Sin

embargo, y a diferencia de este último precepto, no son pocos los convenios que contemplan la posibilidad de tributación compartida entre ambos Estados, aun a falta de base fija, bien cumpliendo determinados requisitos (permanencia superior a 183 días en el país de la fuente, obtención en éste de unos ingresos mínimos..., *cfr.* Convenio entre España y Canadá, por ejemplo); bien de forma incondicional, pero estableciendo unos límites para el país de la fuente (caso del convenio entre España y Argentina). La cuestión que se nos plantea es: ¿la eliminación del artículo 14 *MC OCDE* supone, en aplicación de la interpretación dinámica, que todos los convenios deban olvidar su artículo dedicado a los profesionales independientes, remitiéndose, para las rentas obtenidas por éstos, al artículo 7? Entendemos que no es eso lo que se pretende, máxime habida cuenta que, tras su eliminación, ha habido convenios que han mantenido el artículo 14 para los profesionales independientes (a título de ejemplo, convenio entre España e Islandia y entre España y Lituania, todos ellos posteriores a la eliminación del art. 14 *MC OCDE*).

Para finalizar, otro ejemplo que pudiera generar conflictos en la aplicación de los convenios: las obras de construcción, instalación o montaje. En la versión actual del *Modelo de Convenio* (art. 5, tras la versión de 1977), únicamente constituyen establecimiento permanente si su duración excede los 12 meses (... *only if it lasts more than twelve months*). Sin embargo, la primera versión del modelo no contenía el adverbio "sólo", limitándose a calificar como establecimiento permanente las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración superase dichos doce meses (*... a building site or construction or assembly project which exists for more than twelve months*). ¿Debe ello llevarnos a pensar que una obra de construcción desarrollada en España, de entre seis y doce meses de duración, por una empresa establecida en un país cuyo convenio fije un plazo inferior al año, no constituye establecimiento permanente y, por lo tanto, la Administración española no puede gravar las rentas obtenidas por esa empresa, por cuanto que la nueva versión del *MC OCDE* únicamente considera a estos contribuyentes establecimientos permanentes si su duración excede el año?

Creemos que los anteriores ejemplos ponen de manifiesto los peligros de una interpretación dinámica tan amplia como la sustentada por el Tribunal Supremo en su sentencia. Pudiendo ser la interpretación estática de los convenios, por su rigidez, igualmente perjudicial, tanto para los contribuyentes como para las Administraciones, entendemos que lo deseable es adoptar una solución intermedia, por la cual la nueva redacción tanto del *Modelo* como de sus Comentarios sólo surtan efectos sobre los convenios anteriores en aquellos aspectos que, sin modificar sustancialmente el supuesto de hecho de la norma, permitan aclarar el alcance de sus preceptos. Para modificaciones de mayor calado, la seguridad jurídica impone acudir a otros procedimientos (canje de notas o procedimiento amistoso, por citar las vías contempladas por los Comentarios). Desde luego, no nos parece razonable exigir a un contribuyente que conozca no sólo la versión más reciente del *Modelo de Convenio*, sino también los comentarios a su articulado, y además en un idioma diferente al suyo (inglés o francés), para saber a qué ajustar su actividad. El esfuerzo que eso supone es desproporcionado frente a lo que representa un canje de notas o un acuerdo amistoso publicado en el *BOE*, fácilmente accesible por todos los contribuyentes.

Los problemas interpretativos en la anulación de liquidaciones tributarias por los Tribunales Económico-Administrativos

ROBERTO IGNACIO FERNÁNDEZ LÓPEZ
MÓNICA SIOTA ÁLVAREZ
(Universidad de Vigo)

I. INTRODUCCIÓN

La potestad de la Administración de revisar, previo recurso, sus propios actos antes de que éstos sean sometidos a examen por el orden jurisdiccional contencioso-administrativo abre un importante abanico de posibilidades sobre el sentido y efectos de la anulación adoptada por los Tribunales Económico-Administrativos. La normativa tributaria propicia en cierta medida esta situación al regular de manera flexible, y hasta en ocasiones ambigua, las actuaciones administrativas posteriores a que puede conducir la resolución dictada por el órgano de revisión. Pues bien, la finalidad de esta comunicación es la de analizar esa regulación tomando como punto de referencia la reciente Resolución del TEAC de 29 de junio de 2010, la cual desestima el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT contra la resolución del TEAR de Cataluña de 22 de mayo de 2008, por la que se acordaba la anulación de una liquidación de IVA.

El TEAR de Cataluña fundamentaba su decisión en que la liquidación objeto de recurso se había practicado atendiendo a un período de liquidación anual, no previsto en la normativa reguladora del IVA. Y aunque el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT comparte el sentido de la Resolución del TEAR, en relación a que sólo podían dictarse liquidaciones que atendiesen a un período de liquidación trimestral o, en su caso, mensual, recurre dicho pronunciamiento por estimar que dicho Tribunal debía haber indicado la posibilidad de adoptar un nuevo acuerdo en sustitución del anulado, algo a lo que se opone el TEAC al considerar que la naturaleza del acto anulado (liquidación definitiva) junto con otros condicionamientos derivados de la seguridad jurídica y de la prohibición de la *reformatio in peius* impiden dicha posibilidad.

La repercusión práctica, pero también dogmática, de este pronunciamiento es evidente. De manera directa o indirecta aborda aspectos referidos a la incidencia de los defectos de forma que deben calificarse como de fondo o sustanciales, a la eventual retroacción de actuaciones que carecen de justificación, a la imposibilidad de dictar nuevas liquidaciones sustitutivas de las recurridas cuando éstas sean de carácter definitivo, a la interrupción del plazo de prescripción, etc. En suma, el problema subyacente atañe al sentido, no siempre claro, de las resoluciones dictadas por los Tribunales Económico-Administrativos y a las consecuencias a veces imprevisibles que derivan de la ejecución de dichas resoluciones, lo que en cierto modo encuentra amparo en el amplio margen de discrecionalidad técnica que, a la hora de dictar el acto resolutorio, le confiere la normativa vigente a los citados órganos de revisión.

II. DEFECTO FORMAL *VERSUS* DEFECTO SUSTANTIVO EN LAS RESOLUCIONES DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS

En repetidas ocasiones se ha denunciado que los tribunales económico-administrativos han abusado de la anulación por defectos de forma y la consiguiente retroacción de actuaciones para subsanar los errores cometidos, perjudicando, así, al obligado tributario[1]. Porque, como ha puesto de manifiesto BOSCH

[1] Situación denunciada, entre otros, por JIMÉNEZ DÍAZ, A.: "Dos aproximaciones a los Tribunales Económico-Administrativos y un apunte sobre prescripción", *QF,* núm.10, 2001 [aquí citado según *BDA* (BIB 2001\645), pág. 6]. MARTÍN QUERALT, J.: "Pleitos

CHOLBI, de esta manera se "desequilibra el fiel de la balanza a favor de una de las partes –precisamente, la infractora–, pues, en el ámbito tributario, ello se traduce normalmente en un perjuicio, también económico para el obligado tributario recurrente, pues, a pesar de ver admitida la pretensión de nulidad, de poco sirve si se concede, acto seguido y sin solución de continuidad, una segunda oportunidad al órgano administrativo incumplidor con la relativa exigencia, al recurrente que presentó la autoliquidación, de los intereses de demora generados en el interín"[2].

Precisamente, una de las cuestiones más importantes a dilucidar, en el pronunciamiento que ahora comentamos, es si la liquidación anual de IVA, dictada por la Administración tributaria, constituye un defecto formal o un defecto de fondo, por los efectos que una u otra calificación tienen, y que serán analizados en el epígrafe siguiente.

En esta tarea nos vamos a enfrentar a una triple dificultad. En primer lugar, no existe ningún precepto normativo que contenga, o bien un criterio, o bien un elenco de supuestos, que nos permita distinguir cuándo nos encontramos ante defectos de fondo, materiales o sustantivos, y cuándo ante defectos de forma o adjetivos. Por otra parte, y como ha apuntado BELADIEZ ROJO, la forma puede ser entendida de dos maneras: como un elemento más del acto administrativo, el elemento formal (que junto con el objetivo, el subjetivo y el causal forman parte del acto mismo); pero también como término genérico que designaría aquella parte del acto que no se refiere al objeto material o contenido de la resolución. En este último sentido, la forma se definiría contraponiéndola al fondo del acto[3]. El tercer obstáculo radica en determinar si los defectos procedimentales o de tramitación del procedimiento constituyen defectos formales o de fondo; y aunque "suelen identificarse, sin mayores reflexiones, entre los defectos formales o adjetivos"[4], entendemos que hay vicios procedimentales que tienen carácter sustantivo[5].

Así, por ejemplo, se ha propuesto que se considere defecto formal únicamente a los errores materiales, aritméticos o de hecho, y de fondo o sustantivo a los que tengan que ver con la discusión sobre la decisión material[6]; pero lo cierto es que los pronunciamientos jurisprudenciales y administrativos son de lo más dispar. Se han considerado defectos formales, entre otros: la falta del trámite de audiencia previa a la firma del acta o a la declaración de responsabilidad tributaria; la falta de notificación en forma correcta de la liquidación de un impuesto; la notificación tardía; la falta de traslado del expediente para formular alegaciones y proponer pruebas; la falta de publicación de la modificación de valores en los índices municipales de valoración, a efectos del Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana; falta de informe ampliatorio al acta firmada en disconformidad o al utilizar el régimen de estimación indirecta; la firma de un acta sin poder de representación válido; la falta de documento que acredite la sujeción a Derecho del inicio de actuaciones inspectoras; etc.

En particular, se ha discutido si la falta de motivación es un defecto formal o de fondo. Son muchas las resoluciones jurisdiccionales y administrativas en la que se afirma que nos encontramos ante un

tengas, y los ganes, ... o tampoco", *TF*, núm. 180, 2005. Y SESMA SÁNCHEZ, B.: "La nulidad de las liquidaciones tributarias", *QF*, núm. 17, 2007 [aquí citado según *BDA* (BIB 2007\1679), pág. 1].

También el Defensor del Pueblo, en su Informe de 1999, criticaba la utilización abusiva, cuando no antijurídica, de resoluciones que, anulando el acto administrativo impugnado, evitaban pronunciarse sobre el fondo de la cuestión debatida conforme a lo pedido por el reclamante. Esta línea de actuación, en palabras del Defensor del Pueblo, "produce, en primer lugar, el efecto de noria, según el cual, el particular al que se impone la pesada carga de recurrir, se encuentra después de un largo esfuerzo en el mismo punto que al comienzo. En segundo lugar, la resolución que anula el acto y ordena la retroacción del expediente al momento de la comisión del vicio, puede dar lugar, según los casos, a una interrupción de la prescripción de infracciones o del derecho de la administración a comprobar un valor, etc., con lo que el recurso concebido como garantía del ciudadano se convierte finalmente en un instrumento que le perjudica".

[2] BOSCH CHOLBI, J. L.: "Sobre la imposibilidad judicial de ordenar la retroacción de actuaciones cuando se anula un acto tributario: ¿el inicio del fin de una polémica?", *TF*, núms. 238-239, 2010, pág. 24.

[3] BELADIEZ ROJO, M.: *Validez y eficacia de los actos administrativos*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 116.

[4] BOSCH CHOLBI, J. L.: "Sobre la imposibilidad judicial...", *op. cit.*, pág. 25. Así, para RUIZ TOLEDANO, las razones formales se equipararían con cuestiones procedimentales, citando como ejemplo el no conceder trámite de audiencia o alegaciones al obligado tributario dentro de un procedimiento de aplicación de los tributos. (*Vid.* RUIZ TOLEDANO, J. I.: *El nuevo régimen de revisión tributaria comentado*, La Ley, Madrid, 2006, pág. 1006).

[5] También lo afirma BOSCH CHOLBI, J. L.: "Los efectos de la nulidad de pleno derecho o anulabilidad de una liquidación tributaria: el replanteamiento de un 'mito jurídico' y el papel de los tribunales económico-administrativos", *TF*, núm. 233, 2010, pág. 32.

[6] Esta es la propuesta de BOSCH CHOLBI, J. L.: "Sobre la imposibilidad judicial...", *op. cit.*, pág. 26.

defecto formal. Pero también se ha defendido el carácter de *tertium genus*, entre el requisito de forma y el de fondo, para la motivación[7].

Desde nuestro punto de vista –y en ello compartimos plenamente las tesis de LOZANO SERRANO–, la falta de motivación, esto es, la ausencia del proceso lógico y razonado que conduce a la Administración a adoptar un acuerdo, es un defecto de fondo no sólo por su carácter de requisito imprescindible para evitar la indefensión, sino también como fundamento del mismo y garantía de que no responde a arbitrariedad ni a desviación de poder, erigiéndose en elemento esencial del acto[8].

Por lo que respecta al caso enjuiciado por la Resolución del TEAC, que es objeto de análisis en este trabajo, es claro que nos encontramos ante un defecto de fondo o sustantivo y no de forma. Lo cierto, es que en el pronunciamiento inicial del TEAR de Cataluña no se hace mención alguna a si son defectos de forma, o de fondo, los que provocan la anulación del acuerdo impugnado[9]. Es el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT quien, amparándose en los artículos 239.3 de la LGT y 66.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que aprueba el Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (en adelante RGRVA), fundamenta su recurso en que echa en falta el reconocimiento por parte del tribunal de la posibilidad de dictar unas nuevas liquidaciones en sustitución de las anuladas, considerando que, aun cuando existe la posibilidad de dictar nueva liquidación en el caso objeto del recurso de alzada, la discusión doctrinal aconseja que el propio fallo recoja esta posibilidad con el fin de evitar posibles controversias en el momento en que la Oficina gestora dicte, en ejecución del fallo, los acuerdos de liquidación e imposición de sanción correspondientes en sustitución de los anulados.

Pero el TEAC entiende que el TEAR de Cataluña resolvió correctamente, ya que no cabría aplicar el párrafo segundo del citado artículo 239.3, que le obliga al órgano de revisión a ordenar la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal, porque no se trataba de un defecto de esta naturaleza. En tal sentido, el TEAC argumenta que, "cuando el órgano gestor gira una sola liquidación que comprende el año natural sin distinguir los distintos períodos trimestrales o mensuales que resultan de aplicación, nos encontramos ante un vicio que afecta intrínsecamente al esquema liquidatorio del impuesto, alterando la relación jurídico tributaria en los términos que recoge la LIVA, así como la Directiva 2006/112/CE de la que aquella deriva. (...) no cabe duda de que, de liquidar la Administración anualmente, además de incumplir las normas recogidas en la LGT y en el RGAGIT, así como en la Directiva 2006/112/CE y la LIVA y su reglamento (...) se está incidiendo en el principio de neutralidad que preside el impuesto, originando distintos efectos tanto sobre elementos de la relación jurídica tributaria que se integra en la liquidación, como derivados directamente de la liquidación resultante[10]. Entre estos últimos se encuentran aquellos que afectan a la determinación de la infracción y sanción tributarias que en su caso pudiera corresponder. En los primeros, entre otros, no sólo se sitúan aquellos que afectan al

---

[7] Así se pronuncia la STSJ de Valencia de 28 de octubre de 2005.

En opinión de RUIZ TOLEDANO, la motivación es un requisito formal, que se cumple cuando se explicitan los hechos y los fundamentos de derecho, pero también de fondo siempre que sea suficiente y permita conocer el proceso lógico y jurídico que determina la decisión adoptada. (*Vid.* RUIZ TOLEDANO, J. I.: *El nuevo régimen...*, *op. cit.*, pág. 114). Y SÁNCHEZ PEDROCHE opina que la motivación en la LRJ-PAC aparece como un elemento intermedio o a caballo entre los formales y los sustanciales o de fondo, por lo que su violación puede sancionarse con la nulidad o la anulabilidad. [*Vid.* SÁNCHEZ PEDROCHE, A.: "El deber de motivación en los procedimientos administrativos en materia tributaria", *QF*, núms. 4 y 5, 1995. Aquí citado según BDA (BIB 2005\1285).]

[8] Además, como pone de manifiesto LOZANO SERRANO, en los supuestos relativos a valores comprobados, la motivación constituye una cuestión de fondo por un doble motivo: el primero, porque no tiene, ni puede tener, un contenido predeterminado ni reglado, siendo el único elemento de juicio sobre el fondo del acto la razonabilidad del proceso a través del que se llega al mismo; el segundo, porque se trata de un acto de gravamen –o preparatorio del mismo– que va a imponer una obligación al particular, lo que refuerza su necesidad de motivación y de control de su adecuación al ordenamiento y a los hechos que le sirven de fundamento. [*Vid.* LOZANO SERRANO, C.: "A vueltas sobre la posibilidad de una segunda valoración administrativa cuando resulte anulada la comprobación de valores", *JT*, núm. 17, 2001. Aquí citado según *BDA* (BIB 2001\1588), pág. 3.] Y en este mismo sentido, BONET SÁNCHEZ, M. P.: "De la doctrina del «tiro único» a la del «tiro de gracia»", *JT*, núm. 1, 2007. Aquí citado según *BDA* (BIB 2007\135).

Para LOZANO SERRANO, sólo en el caso hipotético de que se hubiera efectuado correctamente el proceso valorativo, pero se hubiese omitido su exteriorización al notificarse el valor al interesado, podría admitirse que se está ante un mero defecto de forma. Pero en este caso, constaría en el expediente administrativo y se aportaría por la Administración en fase de revisión, lo que impediría la anulación del acto. [*Vid.* LOZANO SERRANO, C.: "¿La anulación de la comprobación de valores permite una nueva valoración?", *JT*, núm. 19, 2000. Aquí citado según *BDA* (BIB 2000\2016), págs. 2 y 3.]

[9] De hecho, en el fundamento de derecho tercero de la resolución del TEAC se dice: "cualquiera que sea la naturaleza de la cuestión por la que el TEARC anuló la liquidación".

[10] Porque, como señala el TEAC, "sin perjuicio de que la liquidación contenida en el acto administrativo sea resultado de la suma algebraica (de las liquidaciones del año), en el mismo deben cuantificarse y liquidarse respecto del IVA la deuda individualizada de cada uno de los períodos objeto de comprobación".

devengo de las operaciones y su imputación al período correspondiente, sino también a las cuotas soportadas deducibles incluyendo la concreción en caso de aplicar la regla de prorrata, rectificaciones de bases imponibles, y a las reglas del resultado de la liquidación del período y, por tanto, también a devoluciones, compensaciones o a los intereses de demora, ya sean a favor o no del obligado tributario". Para el TEAC estaríamos, por tanto, ante un grave defecto de fondo o sustantivo.

En suma, a nuestro juicio, la calificación jurídica de la actuación administrativa enjuiciada como defecto sustancial y no formal se ampara en el hecho irrefutable de que la Administración emite una liquidación errónea o viciada que desvirtúa los elementos esenciales de la cuantificación del tributo, lo que provoca una alteración del contenido material e intrínseco de la relación tributaria sin respaldo legal que la justifique. El defecto advertido sería de tal magnitud que estaría propiciando una forma de ejercicio de la potestad liquidatoria de la Administración a extramuros del principio de legalidad que gobierna la fase constitutiva de los elementos nucleares del tributo.

Sin embargo, la Titular de la Vocalía 12.ª del TEAC no comparte las conclusiones alcanzadas por la Sala, y por ello emite un voto particular en el que califica de defecto formal –aunque en algún momento también se refiere a "infracción procedimental"– la realización de una única liquidación anual de IVA, cuando procedía la trimestral[11]. Argumenta su tesis en una serie de pronunciamientos jurisprudenciales y administrativos[12]. Y en particular, en el criterio recogido en la resolución del TEAC de 4 de julio de 2001, confirmada posteriormente por la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo, a la que según el voto particular, "no se hace alusión alguna" en la resolución del TEAC que estamos analizando. Pero esta última afirmación no es cierta. En la resolución del TEAC de 29 de junio de 2010 se indica que, en alguna ocasión, los órganos jurisdiccionales han considerado que el acta puede extenderse a todo el período objeto de comprobación sin que ello sea contrario a lo dispuesto en el artículo 71.3 del Reglamento del IVA, citando expresamente la sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de junio de 2003, confirmada por el Tribunal Supremo, en sentencia de 18 de diciembre de 2008. Pero en la SAN de 11 de junio de 2003, como se reconoce en la resolución del TEAC objeto de análisis en este trabajo, no se entra a conocer la cuestión que nos planteamos pues, teniendo en cuenta el principio de *non reformatio in peius*, elude pronunciarse sobre ello al considerar que en todo caso el modo de proceder de la Administración, en el supuesto enjuiciado, no causó perjuicio alguno al recurrente ya que se atendió a la fecha de la factura y al trimestre correspondiente a efectos de la prescripción de la sanción, beneficiándose en cuanto al cómputo de intereses; sin que entre tampoco a conocer de otras posibles consecuencias que podrían haberse derivado si se hubiera liquidado por períodos trimestrales o mensuales y que podrían haber resultado más favorables al obligado tributario. Y es que, como se pone de manifiesto en la Resolución del TEAC de 29 de junio de 2010, no hay que confundir la individualización de cada una de las deudas resultantes de cada período de liquidación y el contenido del acta o del acuerdo por el que se concluye el procedimiento de comprobación, que podrá englobar diversos períodos de liquidación comprendiendo una sola deuda –resultante de la suma algebraica de todos ellos–.

En definitiva, consideramos que en el voto particular no se justifica adecuadamente el carácter formal o procedimental del defecto en el que incurre la Administración al liquidar anualmente, en lugar de trimestralmente, el IVA.

III. LA RETROACCIÓN DE ACTUACIONES EN LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS: ¿SÓLO CABE ANTE DEFECTOS FORMALES?

Para resolver esta cuestión, entendemos que, en lugar de analizar los distintos pronunciamentos de los Tribunales españoles en los que se ha ordenado –o no– retrotraer actuaciones[13], habrá que partir de la normativa que resulte de aplicación en estos casos.

[11] Lo que, por otra parte, y según se explica en el voto particular, permitiría la práctica de nuevas liquidaciones en las que se procedería simplemente a imputar las diferentes operaciones regularizadas a un determinado trimestre o mes, suprimiendo la incorrecta referencia global a un año natural, y sin alterar la calificación jurídica ya efectuada por los órganos de aplicación de los tributos en cuanto a la sujeción o no de las operaciones, su consideración como exentas o no, el tipo impositivo procedente, la base imponible determinada, si se trataba de cuotas deducibles o no, el cómputo del plazo de prescripción, etc.

[12] Pero que, curiosamente, se refieren -salvo excepciones- a cuestiones que no tienen relación directa con el caso que estamos analizando, como por ejemplo, la Resolución del TEAC de 22 de octubre de 2009 relativa a la obligación de retener, o numerosos autos y sentencias del TS a efectos de determinar la cuantía que permite el acceso a casación, etc.

[13] En opinión de SESMA SÁNCHEZ, la posibilidad de que la Administración tributaria vuelva a liquidar –permitiendo así la retroacción de actuaciones– tras la anulación de una liquidación por cuestiones de forma se ha ido configurando en el marco de

Y así, el artículo 239.3 de la LGT dispone que "la resolución estimatoria de las reclamaciones económico-administrativas podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales". Añadiendo a continuación que, "cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal".

Esto es, para que se produzca la retroacción de actuaciones, tendrían que darse, de forma acumulativa, dos condiciones[14]:

a) que se apreciasen defectos formales –cuestión que hemos analizado en el epígrafe anterior–, y

b) que dichos defectos hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante.

ESEVERRI, al interpretar este precepto, es tajante al indicar que sólo es posible dar la orden de retroacción de actuaciones cuando se adviertan vicios formales en la composición del acto administrativo susceptibles de disminuir las posibilidades de defensa del interesado. No procediendo, por tanto, cuando se advierta una causa de anulabilidad del acto administrativo con fundamento en cuestiones de derecho sustantivo, porque en tales casos, siguiendo el pronunciamiento del órgano revisor en sus propios términos, sólo es posible proceder a la ejecución de la resolución así dictada en el plazo de un mes, conforme lo ordena con carácter general el artículo 66. 2 del RGRVA. Concluye, por tanto,

las comprobaciones de valores. (*Vid.* SESMA SÁNCHEZ, B.: "La nulidad de las liquidaciones tributarias", *op. cit.*, pág. 8.) Aunque, como ya tuvimos ocasión de argumentar, en nuestra opinión, la falta de motivación constituye un vicio de fondo y no de forma.

En materia de comprobación de valores, la jurisprudencia mayoritaria sostiene que los defectos de forma, que provocan la indefensión del contribuyente, incurren en causa de anulabilidad; pero dicha anulación no puede suponer la extinción del derecho de la Administración a practicar la valoración, en coherencia con los efectos de la anulación de actos por defectos de forma y con los principios de conservación y convalidación de los actos anulables.

Una novedosa doctrina, conocida como del "tiro único" es la que sostuvo y aplicó el TSJ valenciano –entre otras, en las Sentencias de 19 de julio de 1995, de 1 de octubre de 1996, de 5 de febrero de 2000 y de 3 de diciembre de 2002–, en virtud de la cual y en casos de anulación de una comprobación de valores, no cabría la posibilidad de que la Administración volviese a efectuar una nueva comprobación; sólo cabía retrotraer las actuaciones si el contribuyente lo pedía expresamente en los casos en que la invalidez del acto se debiese a defectos formales. A este respecto puede consultarse el trabajo de VILLAVERDE GÓMEZ, M.ª B.: "Límites a la reiteración de comprobación de valores de la Administración: abuso de derecho", *JT,* núm. 10, 2002.

Posteriormente, la STSJ de Valencia de 28 de octubre de 2005 matiza esta doctrina, reconociendo que: "1) En los supuestos de anulación, por motivos de forma o por falta de motivación, de actos administrativos tributarios, sea dicha anulación decretada por el TEAR o lo sea en vía jurisdiccional, cabe dictar nuevos actos administrativos en sustitución de los anulados (a lo que se añade ahora que las anulaciones iniciales decretadas a lo que darán lugar es a la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el vicio de que se trate, no a un momento anterior –principio de conservación de trámites–); 2) Tal posibilidad de dictar nuevos actos administrativos en sustitución de los previamente anulados tiene como límite la reiteración de tal facultad, de manera que si se produce una nueva anulación del acto administrativo (es decir, la segunda), no existe ya posibilidad de reiteración del acto administrativo nuevamente anulado".

Aunque, llega mucho más allá el novedoso y reciente pronunciamiento del TSJ de Valencia de 17 de junio de 2010, para el cual "no resulta factible reiterar los actos administrativos tributarios una vez que los mismos han sido anulados por sentencia judicial, con independencia de cuál haya sido el tipo de vicio o defecto determinante de la anulación", ya que esa forma de proceder no halla respaldo en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998. En definitiva, lo que defiende esta STSJ de la Comunidad Valenciana es la imposibilidad de dictar nuevos actos administrativos tributarios, sustitutivos de los anulados, no sólo cuando la causa de la anulación resida en un vicio material o de fondo, doctrina ya consolidada, sino también cuando el defecto lo sea de carácter adjetivo o formal. Desde el punto de vista de la tutela judicial efectiva y de la seguridad jurídica, esta infactibilidad de reiteración del acto administrativo, incluyendo los supuestos en que su anulación descanse exclusivamente en vicios formales, encuentra un serio fundamento en el principio de cosa juzgada el cual, para BAEZA DÍAZ-PORTALES, "resulta tributario de los pronunciamientos judiciales que ostentan la cualidad o condición de firmes, y respecto del que ninguna norma legal distingue en función de la naturaleza del vicio ni, por tanto, excluye cuando se trata de infracción formal". Termina este autor señalando que, "de todo lo que acaba de exponerse, habrían de excluirse –lógicamente- los supuestos de estimaciones parciales de recursos que hicieran necesario el dictado de un nuevo acto administrativo que ajustase éste a las determinaciones establecidas en la sentencia judicial". [*Vid.* BAEZA DÍAZ-PORTALES, M. J.: "Imposibilidad de reiteración de actos tributarios anulados judicialmente, cualquiera que haya sido el tipo de vicio determinante de la anulación (STSJCV 693/10, de 17 de junio)", *RTT*, núm. 90, 2010, pág. 32.]

Cuestión distinta sería la de dirimir en qué concretos supuestos procedería concederle virtualidad anulatoria a un defecto formal o procedimental, interrogante al que el citado autor responde afirmando que sólo en el caso de "que no sea posible determinar si la decisión de fondo es no correcta, precisamente porque la infracción formal cometida ha sustraído los elementos de juicio necesarios para una adecuada valoración de la decisión de fondo adoptada". (*Vid.* "Imposibilidad de reiteración...", *op.cit.,* pág. 30.)

[14] Pero dado que el tenor literal de este precepto establece que "se producirá la anulación del acto en la parte afectada", podría entenderse que para que operase la retroacción habría de cumplirse un tercer requisito: que el defecto formal no comportase la anulación de todo el acto. En este sentido se ha pronunciado BOSCH CHOLBI, J. L.: "Los efectos de la nulidad de pleno derecho...", *op. cit.*, pág. 31.

afirmando que "justifica la retroacción de actuaciones la falta de defensa del contribuyente; no la justifica, en cambio, la falta de diligencia del órgano administrativo con su conducta viciada de nulidad[15].

Abundando en esta tesis, BOSCH CHOLBI mantiene que la única causa que justificaría esta retroacción de actuaciones, y que debería ser "el faro justificador de la utilización administrativa de esta previsión legal", es la necesidad de tutela del contribuyente que ha experimentado una indefensión[16], resultando así la Administración obligada a restituirle las posibilidades de defensa.

La tantas veces citada Resolución del TEAC de 29 de junio de 2010 pasa de soslayo sobre esta importante cuestión al entender que, como en el caso enjuiciado el defecto es sustancial y no formal, únicamente procede la anulación del acto y no la retroacción de actuaciones con reposición del procedimiento a un momento concreto y determinado (FJ 6.º). A lo sumo, invoca la prioridad en el enjuiciamiento por el órgano revisor de los defectos formales sobre las cuestiones de fondo, y lo hace considerando que, si se aprecia un defecto formal invalidante del acto, no procede formular declaraciones de derechos y obligaciones relativas a las cuestiones de fondo, para lo cual se ampara en dos razones: lo contrario supondría una intromisión de los órganos económico-administrativos en la competencia atribuida a los órganos gestores y, en segundo lugar, se crearía una situación de indefensión para el recurrente, ya que si el interesado impugnase el nuevo acuerdo dictado tras la retroacción de actuaciones "podría negársele arbitrariamente la posibilidad de impugnar las cuestiones (de fondo) sobre las que el órgano revisor ya se pronunció en la reclamación previa, pues la oficina gestora podría reproducir su pronunciamiento sobre estas cuestiones" (FJ 3.º *in fine*). Así pues, mientras que el artículo 239.3 de la LGT eleva el riesgo de indefensión, asociado a la existencia de defectos formales, a la categoría de requisito *sine qua non* para legitimar la retroacción de actuaciones, la Resolución del TEAC advierte que las posibilidades de defensa del recurrente disminuyen notablemente si el órgano revisor entra a enjuiciar cuestiones de fondo habiendo evidentes errores o defectos formales que por sí solos invalidan el acto. Ambos planteamientos no tienen porque ser incompatibles, máxime cuando el TEAC reconoce que un defecto de forma invalidante del acto recurrido puede dar lugar no sólo a una retroacción de actuaciones, como admite expresamente la LGT en el párrafo segundo del mencionado precepto, sino también a una posible anulación del acto administrativo por considerar que el vicio no permite la retroacción, solución a la que también da respaldo el párrafo primero del artículo 239.3.

Por otra parte, y dado que la LGT sólo menciona expresamente los efectos que tendría la resolución cuando se apreciasen defectos de forma con indefensión, se ha sostenido que, por exclusión, la retroacción de actuaciones no cabría ni cuando el vicio sea de fondo ni cuando afecte a cuestiones procedimentales sustantivas[17].

Al respecto, podríamos plantearnos si, ante el silencio de la norma tributaria, habría que integrar el ordenamiento aplicando con carácter supletorio las disposiciones del régimen administrativo común. Pero así como se ha defendido que, partiendo del artículo 7, apartado 2.º, de la LGT y de una interpretación sistemática de la Disposición Adicional Quinta de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante LRJ-PAC), es posible aplicar supletoriamente la normativa administrativa en el ámbito de la revisión tributaria en general[18], entendemos que no podríamos llegar a la misma conclusión en la vía económico-administrativo –que es la que nos ocupa–. Téngase en cuenta que el artículo 107, apartado 4.º, de la LRJ-PAC dispone que, "las reclamaciones económico-administrativas se ajustarán a los procedimien-

---

[15] *Vid.* ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "Sobre la ejecución de resoluciones en materia tributaria", *QF*, núm. 7, 2007. Aquí citado según *BDA* (BIB 2007\307), pág. 4.

Por su parte, SESMA SÁNCHEZ inicialmente admite la retroacción pero sólo para subsanar vicios de forma que hayan lesionado los derechos de defensa del reclamante. A continuación, sin embargo, afirma que, "en otros casos, la retroacción sólo cabría si así lo ordena expresamente la resolución económico-administrativa". Esto es, parece vincular la retroacción de actuaciones a la circunstancia de que así se determine en el pronunciamiento administrativo, solución claramente criticable desde nuestro punto de vista. (*Vid.* SESMA SÁNCHEZ, B.: "La nulidad de las liquidaciones tributarias", *op. cit.*, pág. 8.)

[16] *Vid.* BOSCH CHOLBI, J. L.: "Los efectos de la nulidad de pleno derecho...", *op. cit.*, pág. 32.

Al respecto, véanse BELADIEZ ROJO, M.: *Validez y eficacia*..., *op. cit.*, págs. 149 y ss.; y GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo I*, 13.ª edición, Thomson-Civitas, Madrid, 2006, pág. 648.

[17] BOSCH CHOLBI, J. L.: "Los efectos de la nulidad de pleno derecho...", *op. cit.*, pág. 32.

[18] *Vid.* MARTÍN LÓPEZ, J.: "Revisión de actos tributarios nulos y supletoriedad del Derecho Administrativo", *QF*, núms. 15-16, 2010, págs. 115 y ss.

tos establecidos por su legislación específica", reconociendo así la singularidad de este medio de impugnación, únicamente previsto en el ámbito tributario.

Una vez analizada la retroacción de actuaciones por parte de los tribunales económico-administrativos a partir de lo regulado en la LGT, habrá que examinar también lo dispuesto en los apartados 3 a 5 del artículo 66 del RGRVA cuando se refieren a la ejecución de las resoluciones económico administrativas. Vaya por delante, como denuncia RUIZ TOLEDANO, que la redacción de este artículo no es muy sistemática, no regula todos los supuestos de ejecución e induce a confusión[19]. Es más, en ocasiones, los apartados del precepto tienen en cuenta el sentido de la resolución y, otras, cómo la misma afecta al acto; pero a veces se refieren a si se ha producido o no la suspensión del acto[20].

Podríamos intentar sistematizar los apartados 3 a 5 del mencionado precepto, diciendo que la nota común a todos ellos es la de encontrarnos ante una resolución estimatoria –al menos, parcialmente–. Distinguiéndose, a continuación, los diferentes supuestos en función de si se ha resuelto sobre el fondo del asunto, o si han existido vicios de forma por los que se ha estimado procedente no resolver sobre el fondo del asunto.

Este último caso, es el contemplado en el apartado 4, al ordenar: la retroacción de actuaciones, la anulación de todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y la devolución de garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora[21], "cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto".

Podría parecer que el desarrollo reglamentario del precepto legal es mucho más permisivo a la hora de ordenar la retroacción de actuaciones. Si bien, y en opinión de RUIZ TOLEDANO, habría que tener en cuenta el precepto legal y debería de tratarse de un defecto formal de importancia que hubiese disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, porque, en caso contrario, y por razones de economía procesal, la resolución debería entrar a examinar el fondo del asunto[22].

En cambio, cuando se resuelva sobre el fondo del asunto, cabe que se anule total o parcialmente el acto impugnado. Distinguiéndose, además, dos supuestos, según sea necesario dictar un nuevo acto (apartado 3) o no (apartado 5).

Y así, el apartado 5 del artículo 66 del RGRVA contempla los efectos de la resolución sobre el fondo del asunto que anula totalmente el acto impugnado, cuando no sea necesario dictar un nuevo acto. En este caso, "se procederá a la ejecución mediante la anulación de todos los actos que tengan su causa en el anulado y, en su caso, a devolver las garantías o cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora".

En un intento por diferenciar el supuesto contemplado en el apartado 5 del contemplado en el apartado 3 –en el que también se resuelve sobre el fondo del asunto, y se va a producir la anulación total o parcial del acto impugnado–, se ha hecho una interpretación a *sensu contrario* del apartado 5 y se ha defendido que, en los supuestos del apartado 3, será necesario dictar un nuevo acto[23]. Por otra parte,

---

[19] *Vid*. RUIZ TOLEDANO, J. I.: "La ejecución de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos", *RTT*, núm. 87, 2009, págs. 80 y ss.

[20] Probablemente, en opinión de RUIZ TOLEDANO, lo más adecuado hubiera sido sistematizar el precepto teniendo en cuenta el sentido de la resolución (desestimación, estimación e inadmisibilidad) y en cada uno de ellos diferenciar según se hubiera producido, o no, la suspensión del acto de aplicación de los tributos e imposición de sanciones y se interpusiera un recurso o reclamación posterior. (*Vid*. RUIZ TOLEDANO, J. I.: *El nuevo régimen de revisión tributaria comentado*, La Ley, Madrid, 2006, págs. 1006 y 991.)

[21] En opinión de RUIZ TOLEDANO, las dos primeras consecuencias serían idénticas en caso de anulación total cuando no resulte necesario dictar un nuevo acto. (*Vid*. RUIZ TOLEDANO, J. I.: "La ejecución de las resoluciones...", *op. cit*., pág. 86.) Sin embargo, no compartimos su parecer por cuanto las consecuencias idénticas serían las dos últimas y no las dos primeras –como él propone–.

[22] *Vid*. RUIZ TOLEDANO, J. I.: *El nuevo régimen...*, *op. cit*., pág. 1006.

La doctrina administrativista admite que sólo en los casos en que no es posible averiguar si la decisión de fondo es correcta o no, porque la infracción formal cometida ha sustraído elementos de juicio necesarios para una valoración justa de la solución adoptada, puede decirse que el vicio de forma tenga verdadera trascendencia invalidante. En el resto de supuestos, el principio de economía procesal exige pronunciarse sobre el fondo y formular un juicio definitivo sobre la conformidad o disconformidad sustancial del acto con el ordenamiento jurídico. (*Vid*. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo I*, *op. cit*., págs. 652 y 653.)

[23] Según VEGA BORREGO, y teniendo en cuenta la ejecución de los actos resolutorios de los procedimientos de revisión, no se llegan a advertir, en muchos casos, las diferencias que existen entre el artículo 66. 5 del RGRVA, y los apartados 3 y 4, del mismo precepto, cuando la anulación es total. (*Vid*. VEGA BORREGO, F. A.: *La ejecución de los actos resolutorios en los procedimientos tributarios de revisión*, núm. 4, *Monografías AEDAF*, Madrid, 2008, pág. 55.)

el artículo 66.3 dispone que "se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de la anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido".

Pudiera parecer que el principal problema de este supuesto es determinar cuándo la ejecución del acto resolutorio que anula el acto impugnado requiere que se dicte uno nuevo[24]. Sin embargo, no es menos importante, aclarar si este precepto permite que se dicte sólo un nuevo acto, o si, en cambio, sería posible dictar más de uno en la medida en que cabría hablar de retroacción de actuaciones.

A juicio de VEGA BORREGO, lo relevante de este caso es que "la anulación del acto impugnado no requiera que se vuelva a tramitar de nuevo el procedimiento del que deriva el mismo, a salvo del último trámite, que es justamente dictar este acto". Para este autor, en aquellos casos en los que la anulación requiera que la Administración vuelva a tramitar el procedimiento, desde su inicio o alguna fase intermedia, nos encontraríamos realmente ante el supuesto previsto en el artículo 66.4 del RGRVA[25]. De este modo, reconoce implícitamente que sólo cabría retrotraer actuaciones, al inicio o a la fase intermedia de un procedimiento, cuando se produzca un vicio de forma, pero no cuando se resuelva sobre el fondo del asunto.

Sin embargo, no podemos compartir la opinión del citado autor cuando da a entender que el acto anulado se producirá en la fase final del procedimiento, por cuanto también podría tratarse de un acto del inicio del procedimiento o de alguna otra fase distinta a la final. Y de hecho, él mismo va a reconocer que "no siempre será fácil determinar si nos encontramos ante este supuesto, circunstancia que en muchas ocasiones puede venir influenciada por cómo se pronuncia en el caso concreto la resolución anulatoria"[26]. Admitiendo, a continuación, como perfectamente posible, "a pesar de que el acto resolutorio anule el acto impugnado sin necesidad de que para la emisión del nuevo sea preciso realizar trámites adicionales en el procedimiento que lo precedió, que formalmente en el fallo del órgano de revisión se ordene la retroacción de actuaciones"[27].

Por otra parte, tendría poco sentido que, cuando se resuelva sobre el fondo del asunto, sólo se pudiese dictar un nuevo acto en sustitución del impugnado, y no se pudiese continuar con el procedimiento a partir de ese momento.

En definitiva, consideramos, con FALCÓN Y TELLA, que –con base en el art. 66.3 del RGRVA– en los supuestos de estimación parcial por razones de fondo también cabría ordenar la retroacción de actuaciones; porque, en caso contrario, "no tendría sentido alguno prever la conservación de los actos o trámites no afectados por la causa de anulación"[28]. Y de hecho, según dispone el párrafo tercero de este apartado 3, "cuando la resolución parcialmente estimatoria deje inalterada la cuota tributaria, la cantidad a ingresar o la sanción, la resolución se podrá ejecutar reformando parcialmente el acto impugnado *y los posteriores que deriven del parcialmente anulado*"[29]. Parece, por tanto, que se podría sustituir no sólo el acto impugnado sino también todos los posteriores que deriven del mismo.

Ahora bien, la conclusión anterior debe ser entendida sin descuidar la naturaleza de la norma que la sustenta, lo que exige una importante matización. En efecto, el RGRVA estaría consintiendo la retroacción de actuaciones, no sólo en los supuestos en los que se apreciase un defecto de forma, sino también en aquellos casos en que se resolviese sobre el fondo del asunto y se produjese la anulación total o parcial del acto impugnado. Y ello, sin duda, supondría una extralimitación a lo dispuesto por el artículo 239.3 de la LGT, que únicamente permite la reposición de actuaciones cuando se aprecien defectos formales que disminuyan las posibilidades de defensa del reclamante.

---

[24] *Ibidem*, pág. 55.

[25] *Ibidem*, pág. 55.

[26] *Ibidem*, pág. 57.

[27] *Ibidem*, págs.57-58. Y para ello, utiliza el siguiente ejemplo: "Piénsese en una resolución que anula la liquidación por IRPF porque no se han tenido en cuenta determinados gastos deducibles que, además de anularla, en el fallo se acuerda también lo siguiente: la retroacción de las actuaciones con el fin de que se dicte una nueva liquidación teniendo en cuenta los gastos que, en su fundamentación, sí se han admitido como deducibles."

[28] *Vid.* FALCÓN Y TELLA, R.: "El artículo 150.5 LGT: la prescripción en los supuestos de retroacción de actuaciones", *QF*, números15-16, 2007. Aquí citado según *BDA* (BIB 2007\1310), pág. 2.

Aunque nos parece más discutible que también fundamente dicha interpretación en el artículo 239.3 de la LGT, al entender que dicho precepto no excluye la retroacción de actuaciones en estos supuestos.

[29] Las cursivas son nuestras.

IV. ¿EL CARÁCTER DEFINITIVO DE LA LIQUIDACIÓN ANULADA CONDICIONA EL FALLO Y LAS EVENTUALES CONSECUENCIAS JURÍDICAS DE LAS RESOLUCIONES ESTIMATORIAS? LAS LIMITACIONES DERIVADAS DE LA PRESCRIPCIÓN Y DE LA PROHIBICIÓN DE *REFORMATIO IN PEIUS*

La potestad de dictar una sola liquidación tributaria que comprenda la totalidad de las obligaciones nacidas a lo largo del ámbito temporal objeto de comprobación e investigación es algo que el ordenamiento reconoce a la Administración[30]. Ahora bien, lo que sí se le exige al órgano administrativo es que la deuda final resultante de la liquidación desagregue o separe las distintas obligaciones surgidas de los diferentes períodos impositivos o de liquidación comprobados. En otro caso sería el órgano liquidador, y no la Ley, el que discrecionalmente fijase la cuantía de la deuda, lo que quebrantaría claramente la naturaleza *ex lege* de la obligación tributaria. Así pues, debe establecerse una nítida separación material entre, de un lado, las distintas prestaciones pecuniarias nacidas de cada período impositivo o de liquidación y, de otro, la deuda final plasmada en el acta a resultas de la suma algebraica de dichas obligaciones o prestaciones comprobadas. La Inspección de los Tributos carece de facultades para modificar la cuantía de estas últimas, pero sí puede acordar con el sujeto inspeccionado la acumulación de todas ellas en una única liquidación formalmente explicitada en un solo acta.

En línea con lo anterior, la Resolución del TEAC de 29 de junio de 2010 reconoce que, sin perjuicio de que la liquidación contenida en el acto administrativo sea el resultado de la suma algebraica de las cantidades correspondientes a cada período de liquidación, "en el mismo deben cuantificarse y liquidarse respecto del IVA la deuda individualizada de cada uno de los períodos objeto de comprobación" (FJ 2.º *in fine*). Como sabemos, en el supuesto enjuiciado por la citada Resolución, la Inspección de los Tributos incurre en el error de cuantificar el IVA por un período anual, en lugar de hacerlo por períodos trimestrales o, en su caso, mensuales. Pero es que, además, otra de las razones esgrimidas por el TEAC para impedir la reposición de actuaciones al momento en que procediese emitir una nueva liquidación ajustada a Derecho estriba en que la liquidación recurrida era definitiva, por lo que quedaría totalmente vetada la posibilidad de su sustitución por otra, incluida una provisional (FJ 6.º).

Para la STS de 24 de septiembre de 1999, "actos de liquidación definitivos son aquellos en los que la Administración Tributaria gestora ha realizado las correspondientes comprobaciones y una vez que tiene todos los elementos de juicio relativos al hecho imponible dice su última palabra y practica la correspondiente liquidación, que por eso es definitiva. También lo es, pero no interesa al caso, si ha transcurrido el plazo de comprobación, sin practicarla". En la misma línea, la STS de 4 de abril de 2000 definió la liquidación definitiva como "aquella que practica la Administración tributaria teniendo en cuenta todos los elementos de juicio precisos, aplicando, por tanto, con carácter definitivo, la normativa, determinando, en consecuencia, la cuantía de la obligación tributaria *ex lege* de que se trate".

En síntesis, la doctrina delimita la figura de las liquidaciones definitivas por contraposición a los caracteres que presentan las provisionales, destacando los siguientes extremos:

a) De entrada, la principal diferencia entre la liquidación provisional y la definitiva estriba en que esta última es el resultado de una previa y completa comprobación e investigación de todos los elementos subjetivos, materiales, cuantitativos y temporales de la obligación tributaria.

b) Habida cuenta que esas facultades de comprobación e investigación, en su máxima extensión, sólo están atribuidas a los órganos de la Inspección de los tributos, únicamente las regularizaciones practicadas por esta última en el procedimiento inspector pueden dar lugar a liquidaciones definitivas.

c) En tercer lugar, y quizá lo más importante a los efectos que nos ocupan, una liquidación definitiva resulta inmodificable, salvo que lo sea como consecuencia no de otro procedimiento de aplicación de los tributos, sino de alguno de los procedimientos especiales de revisión (art. 216 LGT), o como consecuencia de su impugnación por quienes están legitimados para ello al amparo del artículo 232 de la LGT[31]. Sin duda, la decisión adoptada por la Administración tributaria al emitir una liquidación

[30] *Vid*. artículo 164. 5 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que aprueba el Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria (en adelante, RGGIT).

[31] *Vid*. por todos MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M., y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 21.ª ed., Tecnos, Madrid, 2010, págs. 315 y 317.

definitiva la vincula plenamente para el futuro, al asentarse en unos hechos que considera suficientemente probados con unos determinados medios de comprobación e investigación, y esto es algo que no cabe inferir de una liquidación provisional, respecto a la cual el grado de vinculación de la Administración es mínimo[32], salvo en el caso de las provisionales derivadas de un procedimiento de comprobación limitada a las que el artículo 140.1 de la LGT anuda carácter preclusivo.

Al enfrentarse a esta cuestión, la Resolución del TEAC de 29 de junio de 2010 argumenta que, cuando una liquidación definitiva es objeto de una reclamación económico-administrativa, la resolución estimatoria que la anule no podrá ordenar la retroacción de actuaciones para que, en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos, se proceda a dictar una nueva resolución sustitutiva de la anulada (FJ 6.º). Obsérvese que, conforme a este razonamiento, el carácter definitivo de la liquidación recurrida condicionaría poderosamente las consecuencias jurídicas de su anulación total o parcial, con independencia de que dicha anulación lo sea por defectos formales o sustanciales. De alguna manera, el TEAC apoya esa interpretación al citar otra Resolución precedente suya de 26 de enero de 2010, en la que se indicaba que la posibilidad de que el órgano gestor dicte una nueva liquidación estará determinada, entre otras circunstancias, "en función del carácter de la liquidación y las limitaciones que la propia Ley les atribuye". En el caso analizado, al no ser posible la retroacción, el TEAC tampoco permite reabrir o reanudar el procedimiento inspector en el que se dictó la liquidación definitiva impugnada. En otras palabras, llevado este planteamiento al extremo, las liquidaciones definitivas impugnadas en vía económico-administrativa imposibilitarían la aplicación del párrafo segundo del artículo 239.3 de la LGT, limitando de este modo las distintas fórmulas de ejecución de una hipotética resolución estimatoria emitida por el órgano revisor.

En contraposición a las consecuencias de la liquidación definitiva anulada, el TEAC deja entrever que los efectos podrían ser diametralmente distintos si el acto recurrido fuese una liquidación provisional, ya que en este caso nada impediría que, si la resolución apreciase un vicio de forma, procediese a ordenar la retroacción a un determinado momento del procedimiento inspector, el cual proseguiría hasta su terminación. Así, reconoce que, a diferencia de lo que sucede en el caso enjuiciado, "si nos encontrásemos ante una liquidación provisional, definida en el artículo 101 de la LGT de 2003, debería estarse a los efectos que la anulación de las mismas se prevén en el ordenamiento jurídico". Asimismo, y al margen de lo anterior, el TEAC deja constancia de que una eventual reapertura del procedimiento inspector podría derivar en una calificación más perjudicial para el interesado, con lo que podría incurrir en una vulneración de la prohibición de *reformatio in peius*.

Pues bien, desde nuestro punto de vista, la solución a la que llega el TEAC en su Resolución de 29 de junio de 2010 debe ser entendida en sus justos términos. De entrada, consideramos que, en la fundamentación para llegar al fallo anulatorio, pesa más la naturaleza sustantiva del error cometido por la Inspección de los Tributos que el carácter definitivo de la liquidación objeto de impugnación. Es más, el verdadero impedimento jurídico a la posible retroacción de actuaciones no está en el carácter definitivo de la liquidación anulada sino en el defecto de derecho sustantivo en que incurrió la Administración al dictarla. Así las cosas, advertido un defecto de esta naturaleza y decretada la anulación total del acto recurrido, el órgano económico-administrativo en modo alguno está legitimado para ordenar la retroacción de actuaciones administrativas pues, como señala ESEVERRI, "el órgano autor del acto anulado ya no está en posición de volver a ejercitar la potestad de autotutela declarativa y queda condicionado por el contenido de la disposición resolutoria que anula su actuación"[33]. Llegados a este punto, y en el caso de que el acto anulado fuese una liquidación definitiva, cabe preguntarse si existe alguna posibilidad de dictar una nueva liquidación en sustitución de la anulada. El TEAC niega tajantemente que se pueda sustituir "sin más el acto dictado por otro nuevo", pero ello lo enfoca desde la perspectiva de la inaplicación al caso enjuiciado del párrafo segundo del artículo 239.3 de la LGT; es decir, la sustitución no sería posible en el contexto de una eventual reposición de actuaciones inspectoras que, a nuestro entender y llegado el caso, cabría situar en el momento en que la propuesta de liquidación emitida por el actuario contuvo erróneamente una cuantificación del IVA por un período anual, pero ello no impediría que sí pudiesen dictarse las pertinentes liquidaciones trimestrales o mensuales de IVA sin necesidad de reapertura del procedimiento inspector. Así, en otro pasa-

[32] *Vid.* LAGO MONTERO, J. M.ª: "Las liquidaciones tributarias. Comentario a los artículos 120, 121, 122 y 123 LGT", *RTT*, número 47, 1999, págs. 69-73 y 82-83.

[33] *Vid.* "Sobre la ejecución de resoluciones...", *op. cit.,* pág. 5.

je de su Resolución también afirma, tras invocar la LGT y el RGRVA, que "el órgano gestor de la Administración tributaria debe llevar a cabo la ejecución de la resolución del TEARC en sus propios términos". En nuestra opinión, ello significa que lo procedente sería que el órgano gestor dictase una nueva liquidación ajustada a Derecho, dentro del plazo de un mes a que se refiere el artículo 66.2 del RGRVA. Es evidente, como se encarga de señalar este precepto, que dicha liquidación no formaría parte del procedimiento inspector en el que tuvo su origen el acto objeto de impugnación, lo que corrobora la tesis de que tal proceder no significa una retroacción de actuaciones en los términos del artículo 239.3 de la LGT, sino lisa y llanamente el cumplimiento estricto del trámite de ejecución de la resolución anulatoria, en el curso del cual –como bien sostiene ESEVERRI– "el órgano autor del acto anulado es un mero ejecutor de lo decidido por el órgano revisor y no debe desplegar actuaciones para las que queda solamente facultado en el ejercicio de su potestad de autotutela declarativa"[34]. Es decir, al ejecutar lo acordado por el órgano revisor, el órgano gestor debe limitarse exclusivamente a emitir una nueva liquidación que se ajuste *sensu stricto* a los hechos reconocidos e interpretación jurídica admitida como válida por aquél[35].

A nuestro entender, la conclusión anterior es igualmente defendible en el caso de que la anulación por vicios de fondo tenga por objeto una liquidación definitiva. En efecto, las liquidaciones de carácter definitivo, por su mayor dosis de fijeza e inmodificabilidad y como correlato del principio de seguridad jurídica, dotan de certeza liquidatoria a las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación que las precedieron. Ahora bien, tales notas ceden, no sólo y en su caso a resultas de los procedimientos especiales de revisión (art. 216 LGT), sino también cuando el mismo órgano que dictó en vía administrativa una liquidación de esa naturaleza se vea en la necesidad de modificarla como consecuencia de una resolución económico-administrativa o judicial que la revisó y halló errores graves de derecho sustantivo. Llegar a otra conclusión supondría atribuirle a "la liquidación anulada" el efecto de "cosa juzgada administrativa" que, como explica FALCÓN, en principio tienen las liquidaciones definitivas[36]. Por ello, entendemos que esa férrea vinculación de la Administración a las liquidaciones definitivas previamente dictadas pervive en la fase de aplicación de los tributos en tanto en cuanto aquellas no son impugnadas y anuladas, pero quiebra cuando la resolución del órgano revisor aprecia un grave defecto sustancial que exige una nueva liquidación definitiva ajustada a Derecho. Tras ese pronunciamiento del órgano revisor, la vinculación de la oficina gestora a su propia liquidación definitiva muda por una vinculación a los hechos probados y a la interpretación jurídica que sirvió de fundamento al fallo emitido por aquél, lo que obliga a la Administración a practicar una nueva liquidación ceñida al tenor de la resolución anulatoria sin necesidad de reapertura o reanudación de actuaciones inspectoras[37].

Por lo demás, la eventual liquidación sustitutiva de la definitiva previamente anulada no sólo debe acomodarse a la resolución del órgano revisor sino que, además, debe evitar una posible *reformatio in peius*, lo que sucedería cuando las liquidaciones de IVA trimestrales o mensuales fuesen más perjudiciales para el contribuyente afectado por el fallo que la liquidación anual declarada no ajustada a Derecho. Ante tal tesitura, consideramos que si la prohibición de *reformatio in peius* se presenta como un obstáculo jurídico insalvable, el órgano gestor deberá abstenerse de dictar una nueva liquidación en la fase de ejecución del fallo anulatorio. A nuestro modo de ver, tal vez haya sido éste uno de los principales condicionantes que condujo al TEAC a emitir una resolución en la que se abstuvo de pronunciarse de forma clara y expresa sobre la conveniencia de dictar, en ejecución del fallo, una liquidación sustitutiva de la anulada. No se olvide que la *reformatio in peius*, entendida como agravamiento de la situación del recurrente en virtud exclusivamente de su propio recurso, forma parte del principio de congruencia procesal y, por lo tanto, se inserta en el derecho a la tutela judicial efectiva. Su aplicación a la vía revisora administrativa y económico-administrativa resulta incuestionable pues, aun cuando en el plano legal

[34] *Vid.* "Sobre la ejecución de resoluciones...", *op. cit.,* págs. 6 y 7.

[35] En este mismo sentido, RUIZ TOLEDANO diferencia con buen criterio los actos de ejecución a que se refiere el párrafo segundo del artículo 66.2 del RGRVA, los cuales no forman parte del procedimiento revisado (gestión, inspección o recaudación), del supuesto en que la resolución haya apreciado un vicio de forma y ordenado la retroacción a un determinado momento del procedimiento del acto revisado, ya que, "en este caso, el acto de ejecución consiste en volver a dicho momento y a partir del mismo no se trata de ejecución, sino de continuar el procedimiento de que se trate de acuerdo con sus normas específicas". (*Vid. El nuevo régimen de revisión tributaria..., op. cit.,* pág. 998.)

[36] *Vid.* FALCÓN Y TELLA, R.: "La invalidez de las liquidaciones de IVA referidas al año completo (Res. TEAC 29 junio 2010) y sus consecuencias", *QF*, núm. 17, 2010, pág. 9.

[37] *Vid.* LOZANO SERRANO, C.: "¿La anulación de la comprobación de valores permite una nueva valoración?...", *op. cit.,* págs. 4 y 5.

se consagra en el artículo 113. 3.º de la LRJ-PAC y este precepto no es directamente aplicable a los recursos tributarios y reclamaciones económico-administrativas, su vigencia en dicho ámbito dimanaría directamente del artículo 24 de la *Constitución*[38].

Al margen del incidente de ejecución a que acabamos de referirnos, entendemos que, si el instituto de la prescripción no ha desplegado sus típicos efectos, tras el fallo anulatorio del órgano revisor, la Administración estaría facultada para incoar un nuevo procedimiento inspector que concluya con un acto sustitutivo de la liquidación definitiva anulada. Esta segunda opción es una hipotética salida a la que apunta la Resolución del TEAC tantas veces citada, la cual tras rechazar la reposición del procedimiento a un momento concreto y determinado, reconoce que ello es así, "sin perjuicio de que el órgano gestor, en su caso, y de ser procedente pueda iniciar un procedimiento que de lugar a un nuevo acto que contenga la liquidación o las liquidaciones correspondientes a los distintos períodos, y pueda aplicar los principios generales de conversión de actos viciados, conservación de actos y trámites y convalidación previstos en las disposiciones generales de derecho administrativo".

Por consiguiente, de no haber transcurrido el plazo de prescripción, no vemos inconveniente a la posible iniciación, que no reanudación o retroacción, de un nuevo procedimiento de inspección tributaria que concluyese con una liquidación acorde con los períodos de determinación de la deuda, trimestral o mensual, que rigen en el IVA. No olvidemos que, a diferencia de las menores garantías jurídicas que se aprecian en una simple reanudación de actuaciones inspectoras resultante de una retroacción o reposición del procedimiento, los obligados tributarios sí deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones (art. 147. 2 LGT). Justamente, uno de los principales efectos de la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras es la interrupción de la prescripción de las obligaciones tributarias, períodos impositivos o de liquidación expresamente señalados en dicha notificación, como también lo es que, una vez conocido el alcance de dichas actuaciones, el obligado tributario pueda invocar la prescripción de las obligaciones afectadas por el procedimiento que se inicia.

Pues bien, se ha suscitado una viva polémica, alimentada por el TS y algunos tribunales de justicia, sobre la posible virtualidad interruptiva de la prescripción tanto de las actuaciones administrativas posteriormente anuladas como, sobre todo y muy especialmente, de la interposición de recursos o reclamaciones que desembocan en dicha anulación[39]. A este respecto, el TS mantuvo una doctrina un tanto vacilante acerca de si las actuaciones administrativas contrarias al ordenamiento jurídico producen o no efectos interruptivos de la prescripción. Inicialmente sostuvo que no, afirmando que dicha interrupción sólo es predicable de una actuación jurídicamente válida[40]; en una etapa posterior consideró oportuno diferenciar si el vicio de que adolecía la actuación administrativa era constitutivo de nulidad de pleno derecho o de simple anulabilidad, pues, a diferencia de lo que sucede en la nulidad radical, en el segundo caso todos los actos administrativos –incluidos los dictados en vía de recurso– desplegaban efectos interruptivos[41], al igual que la mera interposición del recurso contra una liquidación anulable[42].

A nuestro modo de ver, no tiene demasiado sentido distinguir, a efectos del transcurso e interrupción del plazo de prescripción, si las actuaciones administrativas son nulas de pleno derecho o anulables. Es claro que los actos viciados de nulidad radical deben reputarse inexistentes y, por lo tanto, carentes de toda virtualidad interruptiva. Sin embargo, el grueso de los actos y liquidaciones anuladas por los órganos económico-administrativos y por los Tribunales de justicia lo son por adolecer de infracciones del ordenamiento jurídico que no pueden calificarse de nulidad radical[43], y es precisamente en

---

[38] *Vid*. LOZANO SERRANO, C.: "¿Incurre en *reformatio in peius* la declaración de oficio por el TEAC de responsabilidad solidaria al impugnarse por el interesado la declaración administrativa de responsabilidad subsidiaria?", *JT*, núm. 10, 2001. Citado según *BDA* (BIB 2001\1231), pág. 3.

[39] Así, el TS mantuvo en distintas sentencias la tesis de que la simple interposición de recursos o reclamaciones, y no la liquidación anulada, producía efectos interruptivos de la prescripción. *Cfr*. SSTS de 6 de noviembre de 1998 (RJ 1998, 10424), de 27 de septiembre de 2002 (RJ 2002, 8289), y de 4 de octubre de 2004 (RJ 2004, 6538). Esta doctrina fue secundada por la STSJ de la Comunidad Valenciana de 1 de diciembre de 2005 (JT 2006, 595).

[40] *Vid*. STS de 3 de julio de 2000.

[41] *Vid*. STS de 19 de junio de 2004.

[42] *Vid*. STS de 19 de abril de 2006.

[43] *Vid*. SESMA SÁNCHEZ, B.: "La nulidad de las liquidaciones...", *op. cit.,* pág. 6.

estos casos –como el analizado por la Resolución del TEAC de 29 de junio de 2010– donde se pueden suscitar las mayores dudas a efectos de la interrupción de la prescripción. A este respecto, la mayoría doctrinal ha venido considerando con base en distintos argumentos que carecen de efectos interruptivos tanto los actos nulos como los anulables, así como también la interposición de reclamaciones o recursos que conducen a la anulación de liquidaciones por ser éstas contrarias al ordenamiento jurídico[44]. Las razones que apoyan esta conclusión podrían sintetizarse como sigue:

1.ª Cuando una liquidación tributaria contraviene lo dispuesto en la Ley, aun cuando esa violación no sea constitutiva de nulidad de pleno derecho, su anulación posterior por defectos de derecho sustantivo conllevaría la destrucción de su eficacia interruptiva de la prescripción, pues de lo contrario se estaría premiando una forma de actuar de la Administración que le reportaría a ésta la ventaja de mantener viva la obligación tributaria a pesar de la infracción cometida.

2.ª Partiendo de la premisa de que las causas de interrupción del cómputo de la prescripción están sometidas a reserva de ley tributaria, es de destacar que ningún precepto legal distingue entre actuaciones administrativas nulas de pleno derecho y anulables en orden a otorgarle efectos interruptivos diferenciados a unas y otras. Por consiguiente, si es unánime la opinión doctrinal y jurisprudencial de que las primeras carecen de tales efectos, las consecuencias deben ser las mismas para las segundas.

3.ª La reclamación o recurso interpuestos contra un acto que ulteriormente se declara no ajustado a Derecho deben correr la misma suerte que este último en cuanto a la privación de efectos interruptivos del plazo de prescripción. Llegar a otra conclusión supondría debilitar de forma injustificada la posición jurídica de aquel contribuyente que recurrió con la sana y lógica pretensión de restablecer la legalidad quebrantada por la actuación administrativa, al ser el recurso el único instrumento que le brinda el ordenamiento para oponerse al acto defectuoso.

Con base en los argumentos anteriores, parece evidente que la Resolución del TEAC tantas veces citada privaría de efectos interruptivos de la prescripción a la liquidación anual del IVA anulada y a las reclamaciones económico-administrativas interpuestas primero ante el TEAR de Cataluña y luego ante el propio TEAC. Por lo tanto, en el caso concreto que ha centrado nuestra atención a lo largo de este trabajo, la eventual iniciación de un nuevo procedimiento inspector que incidiese sobre los períodos de liquidación de IVA afectados por el acto anulado no debería ignorar el más que seguro transcurso del plazo de prescripción tributaria, habida cuenta que el acuerdo de liquidación tributaria le fue notificado al contribuyente el 5 de agosto de 2002.

En suma, respondiendo al interrogante que planteábamos al comienzo de este epígrafe, la conclusión que se impone es que, más que el carácter definitivo de la liquidación anulada, la prohibición de la *reformatio in peius* y el instituto de la prescripción tributaria son los principales impedimentos jurídicos que condicionan poderosamente las posibilidades de rectificación ulterior por el órgano autor del acto recurrido.

BIBLIOGRAFÍA

BAEZA DÍAZ-PORTALES, M. J.: "Imposibilidad de reiteración de actos tributarios anulados judicialmente, cualquiera que haya sido el tipo de vicio determinante de la anulación (STSJCV 693/10, de 17 de junio)", *RTT*, núm. 90, 2010.

BELADIEZ ROJO, M.: *Validez y eficacia de los actos administrativos*, Marcial Pons, Madrid, 1994.

BONET SÁNCHEZ, M. P.: "De la doctrina del «tiro único» a la del «tiro de gracia»", *JT*, núm. 1, 2007 (BIB 2007\135).

BOSCH CHOLBI, J. L.: "Los efectos de la invalidez de la liquidación tributaria por vicio de nulidad de pleno derecho o anulabilidad", *Estudios de Derecho Judicial*, núm. 156, 2009.

[44] *Vid.* FALCÓN Y TELLA, R.: "Prescripción de tributos y sanciones", *Civitas-REDF*, núm. 98, 2008, pág. 200. JIMÉNEZ DÍAZ, A.: "Dos aproximaciones a los Tribunales Económico-Administrativos...", *op. cit.,* págs. 7 y 8. SESMA SÁNCHEZ, B.: "La nulidad de las liquidaciones...", *op. cit.*, pág. 6. Y BOSCH CHOLBI, J. L.: "Los efectos de la invalidez de la liquidación tributaria por vicio de nulidad de pleno derecho o anulabilidad", *Estudios de Derecho Judicial*, núm. 156, 2009, págs. 327 y 328.

BOSCH CHOLBI, J. L.: "Los efectos de la nulidad de pleno derecho o anulabilidad de una liquidación tributaria: el replanteamiento de un 'mito jurídico' y el papel de los tribunales económico-administrativos", *TF*, núm. 233, 2010.

— "Sobre la imposibilidad judicial de ordenar la retroacción de actuaciones cuando se anula un acto tributario: ¿el inicio del fin de una polémica?", *TF*, núms. 238-239, 2010.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "Sobre la ejecución de resoluciones en materia tributaria", *QF*, núm. 7, 2007 (BIB 2007\307).

FALCÓN Y TELLA, R.: "Prescripción de tributos y sanciones", *Civitas-REDF*, núm.98, 2008.

— "El artículo 150.5 LGT: la prescripción en los supuestos de retroacción de actuaciones", *QF*, números 15-16, 2007 (BIB 2007\1310).

— "La invalidez de las liquidaciones de IVA referidas al año completo (Res. TEAC 29 junio 2010) y sus consecuencias", *QF*, núm. 17, 2010.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo I*, 13.ª ed., Thomson-Civitas, Madrid, 2006.

JIMÉNEZ DÍAZ, A.: "Dos aproximaciones a los Tribunales Económico-Administrativos y un apunte sobre prescripción", *QF,* núm. 10, 2001 (BIB 2001\645).

LAGO MONTERO, J. M.ª: "Las liquidaciones tributarias. Comentario a los artículos 120, 121, 122 y 123 LGT", *RTT*, núm. 47, 1999.

LOZANO SERRANO, C.: "¿La anulación de la comprobación de valores permite una nueva valoración?", *JT*, núm. 19, 2000 (BIB 2000\2016).

— "¿Incurre en *reformatio in peius* la declaración de oficio por el TEAC de responsabilidad solidaria al impugnarse por el interesado la declaración administrativa de responsabilidad subsidiaria?", *JT*, núm. 10, 2001 (BIB 2001\1231).

— "A vueltas sobre la posibilidad de una segunda valoración administrativa cuando resulte anulada la comprobación de valores", *JT*, núm. 17, 2001 (BIB 2001\1588).

MARTÍN LÓPEZ, J.: "Revisión de actos tributarios nulos y supletoriedad del Derecho Administrativo", *QF*, núms. 15-16, 2010.

MARTÍN QUERALT, J.: "Pleitos tengas, y los ganes, ... o tampoco", *TF*, núm. 180, 2005.

MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M., y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 21.ª ed., Tecnos, Madrid, 2010.

RUIZ TOLEDANO, J. I.: *El nuevo régimen de revisión tributaria comentado*, La Ley, Madrid, 2006.

— "La ejecución de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos", *RTT*, núm. 87, 2009.

SÁNCHEZ PEDROCHE, A.: "El deber de motivación en los procedimientos administrativos en materia tributaria", *QF*, núms. 4 y 5, 1995 (BIB 2005\1285).

SESMA SÁNCHEZ, B.: "La nulidad de las liquidaciones tributarias", *QF*, núm. 17, 2007 (BIB 2007\1679).

VEGA BORREGO, F. A.: *La ejecución de los actos resolutorios en los procedimientos tributarios de revisión*, *Monografías* AEDAF, Madrid, 2008.

VILLAVERDE GÓMEZ, M.ª B.: "Límites a la reiteración de comprobación de valores de la Administración: abuso de derecho", *JT*, núm. 10, 2002.

Un "curioso uso" de la interpretación del Supremo sobre la aplicación del IVA y consiguiente IS a las empresas municipales

MARÍA JOSÉ FERNÁNDEZ PAVÉS
(Universidad de Granada)

A) PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN

La Sentencia de la Audiencia Nacional que nos sirve de principal pretexto para realizar este trabajo[1], trae su causa de otra anterior del mismo Tribunal sobre igual situación fáctica[2], aunque relativa en ese otro caso a la aplicación del IVA; puesto que de dicha resolución deriva precisamente la consecuencia del fallo que en esta otra adopta la Audiencia, al estar entrelazados. El recurso contencioso administrativo fue interpuesto por la Empresa Municipal de I..., S. A. (en adelante EMISA, para evitar citar nombres) de capital íntegramente municipal, entablado frente a la Resolución del TEAC de 27 de septiembre de 2002, en relación con el Impuesto sobre Sociedades; la cuál a su vez, confirma los acuerdos de 30 de abril de 1999 del TEAR de Baleares, relativos a cinco Actas de Inspección firmadas en disconformidad el 17 de septiembre de 1997, para modificar las bases imponibles de dicho impuesto estatal declaradas por aquélla respecto a los ejercicios 1990 a 1994.

Precisamente, la cuestión objeto de discusión parte de la aplicación a su actividad del IVA correspondiente, o por el contrario de su no sujeción como sostiene la entidad recurrente; dado que de ello va a depender esencialmente, aunque en sentido inverso ahora, la consideración o no como gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades de la partida correspondiente al IVA soportado, y que no había sido deducido del "presunto" IVA generado y por tanto repercutible (por denominarlo de alguna manera, sin tomar partida de momento en el asunto), al incluirse como mayor precio de adquisición de bienes y servicios en las facturas correspondientes[3] y, por ello, en sus autoliquidaciones relativas a dichos ejercicios económicos. Por todo lo cuál, también en las dos Actas levantadas por IVA relativas a dichos períodos[4], se había incrementado esa cantidad no incluida inicialmente, siendo objeto de recurso igualmente ante la misma Audiencia Nacional, la cuál ha resuelto en fecha 5 de febrero de 2003[5] en sentido también desestimatorio de la pretensión planteada.

La Sentencia que acabamos de mencionar sobre la procedencia o no de la aplicación del IVA a la actividad de EMISA en los períodos de referencia, y que justifica la que vamos a analizar, fue recurrida en casación ante el Tribunal Supremo, resolviéndose el recurso en fecha 16 de julio de 2009, siguiendo el mismo criterio acertado que otras anteriores de nuestro máximo órgano jurisdiccional[6]; adoptando necesariamente la solución de estimar el recurso interpuesto y casando la Sentencia recu-

---

[1] Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) de 23 de junio de 2005, sobre recurso número 1375/2002.

[2] Sentencia de la Audiencia Nacional, de la Sala 6.ª, de 5 de febrero de 2003, número de recurso 973/2000.

[3] Según deducimos de la expresión literal utilizada al final del párrafo inicial del Fundamento Jurídico Primero, cuando se señala "que procedía a la modificación de las bases imponibles declaradas al no proceder la inclusión como gastos declarados derivados de la minoración del IVA soportado en los ejercicios comprobados, no deducido del IVA repercutido en las autoliquidaciones de la entidad, que iba incluido como mayor importe del precio de adquisición de bienes y servicios y que ha sido incrementado en la correspondiente Acta de IVA de los ejercicios afectados".

[4] Actas levantadas también el 17-septiembre-1997 sobre el IVA correspondiente a los ejercicios 1990-1992 la primera, y 1993-1994 la segunda; agrupamiento que no es baladí como veremos.

[5] A pesar de una cierta confusión en el texto de la Sentencia, cuando se refiere a esa otra resolución anterior, dado que inicialmente la cifra seguro que por error, precisamente en la fecha de la Sentencia del Supremo (25 de septiembre de 2002) en la que se supone se basa, y que no obstante sirve de principal argumento a la recurrente con toda razón, creemos; para después ya citarla con su fecha correcta al comienzo del Fundamento Jurídico Segundo, ubicando entonces ya si en la primeramente atribuida mención temporal, la que le debe corresponder.

[6] La ya citada de 25-septiembre-2002 y otra anterior de 10-marzo-2000.

rrida, aunque parcialmente por otras razones[7], declarando la nulidad de una de las liquidaciones por IVA, lo que desde nuestro punto de vista debería llevar teóricamente a considerar casable también la Sentencia de la Audiencia Nacional que vamos a estudiar (si se cumpliera el límite económico establecido para ello, cosa que dudamos), razón principal de nuestra elección[8].

Además, y en segundo lugar, el pronunciamiento que ahora se comenta también deja bastante que desear, tanto en su dicción de los Antecedentes de Hecho[9], como todavía aún más en el desarrollo de sus escasos tres Fundamentos de Derecho; el primero de los cuáles realmente sólo hace una exposición muy sucinta de los hechos, que se limita a la enumeración del *iter* procedimental previo, junto a la referencia también escueta a los dos argumentos alegados por EMISA; el segundo trascribe a su vez el Fundamento Jurídico Segundo de esa otra Sentencia de la Audiencia Nacional anterior (5 de febrero de 2003), extrayendo la misma conclusión totalmente incorrecta por lo dudoso de su aplicación a los primeros períodos del caso que nos ocupa dadas las fechas de referencia, sobre todo cuando no se aclaran los motivos que han podido llevar a ello y que no alcanzamos a vislumbrar, pues el razonamiento jurídico previo que lleva a esa interpretación aplicada, y desviada de la doctrina jurisprudencial del Supremo aunque se cite como fundamento, no se incluye en absoluto; y el Tercero de los cuáles se limita a decir que no se hace expresa mención a las costas, por lo establecido en el artículo 139.1.º de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa de 1998.

B) LA POSTURA DE LA EMPRESA MUNICIPAL RECURRENTE

Los dos argumentos esgrimidos por EMISA son los siguientes, claramente concatenados entre sí como venimos comentando. En primer lugar, procede "la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la actividad desarrollada por la entidad", para lo cuál se remite a lo expuesto en el recurso seguido ante dicha Sección 6.ª, que ha sido desestimado por la Audiencia Nacional (en fecha 5-febrero-2003 como hemos visto), aunque a su vez recurrido ante el Tribunal Supremo, el cuál finalmente les dio la razón en el fondo del argumento; y ello es así porque se entiende infringida precisamente la doctrina de este último órgano jurisdiccional, en relación con la procedencia o no de aplicar el artículo 5.6.º de la anterior Ley del IVA (Ley 30/1985, de 2 de agosto), concretamente a los ejercicios de 1991 (parcialmente) y 1992[10], en tanto que no se considera fuese aplicable por el contrario, la posterior norma legal que vino a sustituirla (Ley 37/1992, de 28 de diciembre), cuya entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 1993 como se sabe. Y en segundo lugar, se argumenta también la "improcedencia de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades", precisamente en relación con esos mismos ejercicios de 1991 y 1992 en relación ahora con dicho impuesto, por efecto de la misma jurisprudencia del Supremo invocada; dado que no resultaba aplicable la excepción prevista, a su vez, en el artículo 8.9.º ahora del Reglamento del IVA de 1985, al constituir una extralimitación respecto del contenido del precepto legal mencionado, sólo validada en los mismos términos con la legislación que vino a sustituir a ésta y que le dio el suficiente respaldo legal.

De todo ello parece deducirse que son sólo estos dos ejercicios realmente los cuestionados por la parte recurrente, dado que el primero de los cinco referidos inicialmente ha sido considerado prescrito precisamente en esa otra Sentencia de la Audiencia precedente, junto a los dos primeros trimestres del propio año 1991; y por otra parte, y aquí es donde ya no hay coincidencia en modo alguno, por considerar creemos que con todo acierto, sólo sometidos los otros dos períodos posteriores (1993 y 1994) a la nueva Ley del IVA de 1992; la cuál, como vamos a tener ocasión de ver con cierto detenimiento, ha

[7] Ante la falta de admisión del recurso de casación frente a los demás períodos liquidados, por insuficiencia de la *summa gravaminis* en los ejercicios 1990, 1991, 4.º trimestre de 1992, 1993 y 1994; admitiendo por tanto solamente el recurso sobre el 2.º trimestre de 1992 (Auto del Supremo de 19-mayo-2005, un poco anterior a nuestra Sentencia de la Audiencia).

[8] Parece que a pesar de llevar toda la razón, solamente va a poder obtener resultado satisfactorio en un trimestre de 1992 sobre IVA, pues el resto afectados por dicho tributo junto a los ejercicios del Impuesto sobre Sociedades, no van a poder entrar en casación por su menor cuantía (inferior a 25 millones de pesetas).

[9] Precisamente deben referirse luego, aunque sea de forma breve, en el Fundamento Jurídico Primero, dado que no se exponen realmente en los cinco Antecedentes de Hecho, de poquísimas líneas cada uno (cuatro el que más); salvo la mención a las fechas de interposición del recurso, acuerdo de admisión a trámite, formalización del escrito de demanda, contestación del Abogado del Estado, providencia de señalamiento para votación y fallo y día de deliberación y voto.

[10] Dado que el ejercicio de 1990 y los primeros trimestres de 1991 habían prescrito.

cambiado claramente el criterio seguido al respecto, con lo cuál, carecería de fundamento negar la aplicación de dicho impuesto indirecto y, con ello, cambiaría igualmente la argumentación, ahora respecto del régimen válido para ese otro gravamen estatal cuestionado, el Impuesto sobre Sociedades. Frente a ello, parece que simplemente "el Abogado del Estado apoya los argumentos de la resolución impugnada, remitiéndose a lo declarado por la Sala, Sección 6.ª, en la sentencia dictada en el Rec. 973/00"[11].

C) EL ELEMENTO "AJENO" PERO DETERMINANTE DEL FALLO

Por tanto, se observa claramente lo que ya anticipábamos casi desde el principio en este breve comentario; el papel protagonista en la sombra se le ha otorgado o reconocido en exclusiva a esa otra Sentencia previa de la Audiencia Nacional. Ésa, desgraciadamente, es la que parece haber incurrido en un error difícilmente comprensible, y aún menos explicable al no incorporar una argumentación desarrollada que nos permita comprender el porqué de la conclusión obtenida en ella, igualmente breve, escueta y sin argumentación relativa suficiente como la que ahora nos ocupa; sin duda alguna confiando esta otra Sección 2.ª de la Sala en un soporte firme y suficiente, basado en el estudio profundo de la situación y normativa implicada que, sin embargo, no podemos saber si se desarrolló, pues nada se explicita en el texto de una y otra y, desde luego, los criterios jurídicos más básicos nos llevan a sospechar que no fue así, sosteniendo por tanto la tesis contraria avalada por el Supremo.

Y es que, la primera resolución judicial se nos presenta carente de coherencia, incluso de manera fácilmente apreciable, palmaria, tan sólo atendiendo como se debe a las fechas y períodos comprendidos en el supuesto de autos. Como anticipo, baste pensar que la Ley del IVA de 1992, que derogó a la precedente de 1985 con su entrada en vigor como es habitual[12]; comenzó su vigencia el primero de enero de 1993, como establece sin excepciones su Disposición Adicional Segunda. Y todavía más, sin haberse molestado quizá en verificar como se debería, el contenido del razonamiento del Supremo, al que debe atenderse aún más en este caso, al haber una clara y reiterada doctrina jurisprudencial al respecto; cuando curiosamente la propia Audiencia cita esa Sentencia de referencia del más alto órgano jurisdiccional al transcribir la anterior de ella misma, incluso sólo en lo relativo a la aplicación y vigencia de ambas Leyes sobre el IVA, pero a la vista está que sin "fijarse" mucho en lo que "copiaba".

Efectivamente, tras recordar que EMISA "fue fundada en escritura otorgada el 9 de agosto de 1982 por el Alcalde-Presidente del Excmo. Ayuntamiento de... suscribiendo la totalidad del capital social y teniendo por objeto... para el desarrollo de la actividad administrativa del propio Ayuntamiento y los servicios municipales finalistas"[13], es decir, que se trata de una sociedad pública municipal (100 por 100 de su capital social municipal) que produce y suministra exclusivamente para el desarrollo de la actividad estrictamente municipal, sea administrativa o bien en la prestación de sus servicios públicos[14]; continúa copiando y con ello aceptando la afirmación de "que la normativa que resulta aplicable es la Ley 37/92 [con lo cuál] ha de estarse a lo acordado por el Tribunal Supremo en Sentencia de 25 de septiembre de 2002, que casando precisamente una Sentencia de esta Sección –ha de entenderse sin embargo de la Sección 6.ª de la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional, no de la Sección 2.ª– ha señalado: » partir de la vigencia de la ley 37/92 de 28 de diciembre, la prestación de servicios públicos por Sociedades Mercantiles, pertenecientes íntegramente a los Entes locales –como sería la Sociedad actora– si está sujeta al IVA, a diferencia de lo que ocurría estando en vigor la Ley 30/85...»"[15].

---

[11] Último párrafo completo del Fundamento Jurídico Primero de la Sentencia de referencia.

[12] Concretamente su Disposición Derogatoria 1.ª establecía: "A la entrada en vigor de esta Ley, quedarán derogadas las disposiciones que a continuación se relacionan, sin perjuicio del derecho de la Administración a exigir las deudas tributarias devengadas con anterioridad a aquella fecha (según la realización de su hecho imponible, por tanto, no atendiendo a los plazos de autoliquidación, como es natural) o del reconocimiento de aquellos derechos exigibles conforme a las mismas: 1.ª La Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el valor Añadido."

[13] Comienzo del párrafo primero del Fundamento Jurídico Segundo, al iniciar la trascripción literal a su vez, del Fundamento Jurídico Segundo de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 5-febrero-2003 ya referida.

[14] Y declarar prescrita la acción de la Administración para practicar liquidación, es decir, su potestad liquidadora, para 1990 y los dos primeros trimestres de 1991, como ya hemos señalado.

[15] Y eso que, al menos, este Sección 2.ª corrige cuando copia al Supremo, pues cita a la Ley 37/92 en todos los casos, y no en algunos a la Ley 87/92, como literalmente sí transcribía la Sentencia de la Sección 6.ª de la Audiencia, reflejando lo que explicitaba el propio Tribunal Supremo en su Sentencia de 2002 citada.

Pues claro que sí, ese cambio en la legislación sobre IVA supuso claramente una modificación también sobre el criterio en torno a la sujeción de las sociedades municipales de capital íntegramente local a dicho impuesto indirecto estatal; pasando de quedar fuera de gravamen, no sujetas, a entrar en su ámbito pleno de sujeción, sujetas y no exentas. Pero precisamente en el momento de producirse ese cambio es donde está el meollo de la cuestión, que se produjo como hemos visto y repetimos, en el tránsito del 31 de diciembre de 1992 al 1 de enero de 1993; hasta el ejercicio 1992 incluido, por tanto, también los inmediatamente anteriores a él como era 1991, aunque fuese en sus últimos trimestres tan sólo en este caso, se estaba bajo la vigencia de la Ley 30/1985, es decir, las sociedades públicas en general, y entre ellas las locales, no resultaban gravadas por el IVA con otras condiciones que veremos enseguida, mientras que a partir ya del propio ejercicio de 1993 hacia delante, se aplicaba por el contrario la Ley 37/1992, que a diferencia de la anterior sí que sujetaba a gravamen por IVA dichas empresas de capital íntegramente público o municipal, legalizándose en este sentido el criterio establecido por el Reglamento de la precedente Ley de 1985, que había sido declarado ilegal por extralimitarse respecto a los dictados de la ley[16] que debía lógicamente desarrollar pero sin modificarla.

D) LA CUESTIÓN EN LA LEY 30/1985 DEL IVA

La Ley 30/1985 establecía en su artículo 5.6.º esencialmente la no sujeción de "las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas directamente por el Estado, las Entidades en que se organiza territorialmente y sus Organismos autónomos, cuando se efectúen sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria", con algunas excepciones que se establecían a continuación en las que en todo caso se exigía el impuesto, que no afectan al tema de autos[17]; por lo tanto, lo necesario para no estar sujeto a IVA era que la entrega de bienes o la prestación de servicios se realizara:

— Por un ente público territorial (Estado, Autonomías o Corporaciones locales), incluidos sus organismos autónomos, entre los que entra sin duda alguna la entidad local municipal.

— Que dicha actividad se realizara directamente por ese ente público, aspecto donde estaba la polémica interpretativa como vamos a ver enseguida.

— Y que además se efectuara sin contraprestación o mediante una prestación de naturaleza tributaria, cosa que no parece plantear problemas al respecto, dado que no se cuestiona en absoluto.

La polémica decimos está, por tanto, en el que hemos citado como segundo requisito, que dicha entrega de bienes o prestación de servicios se realizara directamente por ese ente público, dado que concretamente a nivel de legislación local, el artículo 85.3.º, *c*) de la Ley 7/1985 reguladora de las Bases de Régimen Local (LBRL) establecía con toda claridad que una de las formas de gestión directa de los servicios públicos locales era a través de "Sociedad mercantil, cuyo capital social pertenezca íntegramente a la entidad local", a diferencia de la referenci0a contenida en ese mismo precepto pero en un párrafo posterior, cuando señalaba por el contrario que "la gestión indirecta adoptará alguna de las siguientes formas: Sociedad mercantil y cooperativa legalmente constituida cuyo capital social sólo parcialmente pertenezca a la entidad local" [art. 85.4.º, *e*) LBRL]. Además de lo cuál, y a mayor abundamiento, el artículo 103.1.º del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en

[16] Sentencia del Tribunal Supremo de 1-marzo-2000, Recurso de Casación 4040/1995.

[17] "No obstante, están sujetas en todo caso las operaciones que realicen en el desarrollo de las siguientes actividades:

a) Telecomunicaciones.

b) Distribución de agua, gas, electricidad y energía térmica.

c) Transporte de bienes y personas.

d) Prestación de servicios portuarios y aeroportuarios.

e) Entregas de productos obtenidos, fabricados o transformados por ellos mismos.

f) Las de intervención sobre productos agropecuarios dirigidas a la regulación del mercado de estos productos.

g) Explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial.

h) Almacenaje y depósito.

i) Las propias de oficinas comerciales de publicidad y las de agencias de viajes.

j) Explotación de cantinas y comedores de empresas, cooperativas, economatos y establecimientos similares.

k) Enseñanza y alimentación, transporte y alojamiento accesorias de aquélla.

l) Las comerciales o mercantiles de los Entes públicos de radio y televisión."

materia de Régimen Local (RD Legislativo 781/1986) precisó en este sentido que, "en los casos en que el servicio o actividad se gestione directamente en forma de empresa privada habrá de adoptarse una de las formas de Sociedad mercantil de responsabilidad limitada... y en la escritura de constitución constará el capital, que deberá ser aportado íntegramente por la Entidad Local".

Precisamente ha de ser éste el sentido que debe darse a "la interpretación de este requisito (adverbio de modo, directamente)", ya que "debe hacerse, como dispone el artículo 23, apartado 2, de la Ley General Tributaria[18], entendiéndolo conforme a su sentido jurídico, que no puede ser otro, sino el desarrollado en el" artículo 85 LBRL; "modalidad de gestión directa mediante una sociedad mercantil, cuyo capital social pertenece íntegramente a la Entidad Local, [que] tiene una honda raigambre[19] en el Derecho local español"[20]. Es por ello que lo preceptuado en el artículo 8.9.º del Reglamento del IVA, que desarrollaba a su Ley, se había extralimitado como ya se ha señalado; al establecer en un segundo apartado que añadía al párrafo legal antes transcrito, justo antes de enumerar los supuestos que, en todo caso, estaban sujetos a IVA, que "lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando los referidos Entes actúen por medio de empresa privada o empresa mixta o, en general, de empresas mercantiles".

Al no haber distinguido dicho precepto reglamentario entre los diferentes tipos o modelos de empresas municipales o, si se quiere, de sociedades mercantiles locales, en función de que su capital social fuera íntegramente municipal (empresa pública) o por el contrario estuviera aportado en parte por la entidad local y en parte por sujetos privados o particulares (empresa mixta) o incluso íntegramente por estos últimos (empresa privada); no respetaba la regulación vigente al respecto, que diferenciaba entre ambas posibilidades como formas distintas de prestación o gestión de los servicios por los entes públicos, la primera (empresa pública) era una forma directa de desarrollarlos mientras que las dos segundas (empresa mixta o privada) entraban ya como formas indirectas de prestación de esos servicios, por tanto, quedando con ello sujetas dichas actividades al Impuesto sobre el Valor Añadido, cosa que venimos viendo no sucedía en el caso contrario. No olvidemos que según la regulación establecida al respecto en la normativa comunitaria, concretamente en la Sexta Directiva sobre IVA (art. 4.5.º[21]); corresponde a los Estados miembros, en este caso a España, regular las modalidades de prestación de los servicios públicos no sujetos al impuesto conforme a su Derecho interno, dada la extraordinaria ambigüedad de su texto en este sentido; y ese Derecho es precisamente el que hemos visto "tiene una honda raigambre en el Derecho local español", como muy bien apuntaba nuestro más alto órgano jurisdiccional.

E) LA CUESTIÓN AHORA EN LA LEY 37/1992 DEL IVA

Esta situación cambió[22] claramente cuando la referida Ley 30/1985 fue derogada y sustituida por la actual Ley 37/1992, del IVA, ya desde su primera redacción, pues en lo que aquí nos interesa, se

[18] Lógicamente se refiere el Tribunal al precepto de la entonces vigente Ley General Tributaria de 1963, de acuerdo al cuál los términos contenidos en las normas tributarias no definidos por ellas, debían interpretarse conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según procediera; considerándose con razón en este caso, que era su sentido jurídico, el de la legislación de régimen local, el que procedía utilizar (actualmente es el artículo 12.2.º de la vigente LGT el que lo regula).

[19] Ya el artículo 67 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales (Decreto de 17-abril-1955) disponía que, entre otras, la gestión directa de los servicios comprenderá a las sociedades privadas, municipal o provincial, pero exigiéndoles más adelante que la Corporación fuera la propietaria exclusiva del capital social (arts. 89 a 94), para cumplir con la previsión anterior del artículo 41 del mismo: "Se entenderá por gestión directa la que para prestar los servicios de su competencia realicen las Corporaciones Locales por sí mismas o mediante Organismo exclusivamente dependiente de ella."

[20] Sentencia del Tribunal Supremo de 25-septiembre-2002, Fundamento Jurídico Segundo (párrafos 7.º al 9.º), que a su vez recoge los argumentos esgrimidos por el mismo órgano jurisdiccional en su pronunciamiento de 10-marzo-2000, aunque en este casi no literalmente.

[21] Artículo 4.5.º Sexta Directiva: "Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades y operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones. No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia. De todos modos los organismos anteriormente citados tendrán la consideración de sujetos pasivos especialmente en cuanto a las operaciones enumeradas en el Anexo D y en la medida en que éstas no sean de mínima entidad."

[22] Sobre la situación actual puede consultarse nuestro trabajo: "Problemas especiales de Sujeción Tributaria: Los Organismos de Derecho Públicos y Empresas Locales (art. 35 LGT)", *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo I; Aranzadi-Thomsom, Navarra. 2010 (págs. 813 a 828).

mantuvo sin modificaciones en su redacción durante los dos ejercicios de referencia, 1993 y 1994[23], y aún con igual criterio respecto del problema aquí planteado, cuando se vio retocada más adelante[24]; dado que su artículo 7. 8.º establecía que: "No estarán sujetas al impuesto: ... 8.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos, mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

Tampoco estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos cuando se efectúen en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional cuyas operaciones principales se realicen mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

A efectos de lo previsto en el párrafo anterior, se considerarán operaciones principales aquellas que representen al menos el 80 por 100 de los ingresos derivados de la actividad.

Los supuestos de no sujeción a que se refiere este número no se aplicarán cuando los referidos entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles.". Para añadir a continuación también, la regulación de una serie de supuestos en los cuáles, en todo caso, se devenga IVA, al igual que en la legislación anterior, con muy pocas modificaciones al respecto[25].

Por tanto, con esta nueva legislación, la situación cambió en cuanto a lo necesario para no estar sujeto a IVA; ahora lo que hacía falta es que la entrega de bienes o la prestación de servicios se realizara:

— Por un ente público, sin más calificaciones, tanto si no se efectuaba en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional (hemos de entender entonces que sería pública), como si era así; si bien es cierto que entonces con una condición: que sus operaciones principales (las que representan al menos el 80 por 100 de los ingresos de la actividad) se realicen también mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

— Que dicha actividad se realizara directamente por ese ente público en ambos casos; término sin embargo definido ahora de forma expresa, con lo cuál ya no precisa de interpretación, al excluirse los supuestos en que se actúa por medio de empresa pública, mixta o privada o, en general, de empresa mercantil, dice; dirimiendo la polémica anterior en un sentido contrario, al alinearse con la dicción del reglamento extralimitado, aún con mayor insistencia (cualquier tipo de empresa mercantil, por si las hay además de las tres citadas).

— Y que además se efectúe sólo mediante una prestación de naturaleza tributaria, también como hemos visto en ambos casos (posteriormente se añadiría de nuevo que se efectúe sin contraprestación).

Por lo tanto, a partir del primero de año del ejercicio 1993, como venimos diciendo, es indudable que las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por cualquier ente público, como son

---

[23] Períodos de vigencia entre 1-enero-1993 y 26-mayo-1993, de 27-mayo-1993 a 31-diciembre-1993, de 1-enero-1994 a 7-julio-1994 y por último, de 8-julio-1994 a 31-diciembre-1994.

[24] Modificación operada por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, que quitó los párrafos segundo y tercero del mismo, dejando tan sólo la referencia a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos, eso sí, ahora sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria (volviendo al criterio de la Ley 30/1985); pero sin aplicarse esta no sujeción cuando los referidos entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles. Posteriormente, la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, añadió a la letra *d*) relacionada como una de los supuestos en los que, en todo caso, se está sujeto a IVA: la explotación de infraestructuras ferroviarias incluyendo, a esos efectos, las concesiones y autorizaciones exceptuadas de la no sujeción del impuesto en el número 9.º de ese mismo artículo 7 LIVA.

[25] Por no repetir el listado recogido en nota anteriormente, resaltamos solamente las diferencias incorporadas:

— En la letra *b*) se añade la distribución de calor, frío y demás modalidades de energía, además de la térmica que ya se citaba.

— A la letra e) se le da un retoque en su redacción, aunque con igual contenido básico (habla de transmisión en lugar de entregas).

— En la letra *f*) quita el inicio referido a "las de" (se entiende actividades), por lo que se convierte el verbo a singular (intervención... dirigida).

— La letra *i*) se divide entre ésta, ahora sin calificar como "propias" a las de oficinas comerciales de publicidad, y una nueva letra k) que recoge las de agencias de viajes, al desaparecer del listado la referencia que contenía la misma anteriormente (enseñanza y alimentación, transporte...).

— La letra *j*) continúa, tan sólo cambiando en orden entre economatos y cooperativas.

— La letra *l*) incluye las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones (radio y televisión).

— Y se añade una letra *m*): "las de matadero".

las Corporaciones locales, mediante prestación de carácter tributario, no están sujetas al IVA; siempre que se desarrollen directamente y, además, sin intervención de empresa pública (de capital íntegramente municipal). Pero es que eso no se ha discutido en ningún momento por EMISA, según parece deducirse del escaso texto de la Sentencia que venimos comentando; sólo se cuestionaban los últimos trimestres de 1991 y el ejercicio 1992, con toda razón, puesto que en ambos años regía claramente la normativa anterior, que no vamos a volver más a repetir para evitar reiteraciones innecesarias. Y sin embargo, a este nivel, nada se dice en sus Fundamentos Jurídicos por el Tribunal, ni aún menos por tanto en el Fallo de la Resolución judicial, cosa que, de verdad, no alcanzamos a entender de ninguna manera, y menos aún que se haya reiterado sobre la que, sin duda alguna, le ha servido como punto de apoyo sustitutivo en cuanto a su argumentación y desarrollo, aunque de manera equivocada a nuestro juicio (Sentencia de la Audiencia Nacional de 5-febrero-2003), si bien es cierto que sin poder conocer todavía la casación que dictó sobre ella el Supremo posteriormente (en Sentencia de 16-julio-2009).

Y nos resulta todavía más curioso, porque el tema a dirimir no era alguno de los otros muchos aspectos, difíciles e incluso a veces escabrosos de interpretar, que se pueden extraer para su estudio y análisis de dicho precepto; como pueda ser su adecuación plena y respetuosa o no con el texto de la Sexta Directiva al respecto; la limitación de las posibles prestaciones, si es que las hay, que se pueden percibir por la realización de dicha actividad pública; el mismo sentido que deba darse a ese concepto comunitario de función pública; o incluso el ámbito subjetivo que comprende esa no sujeción, en cuanto a la tipología y variedades de organismos de Derecho público incluidos y lo que esto significa; además por supuesto, de cuestionarse si realmente se trata estrictamente de una exclusión de gravamen, es decir, de un supuesto no sujeto o, por el contrario, su significado último debe ser el de considerarlo una exención, como también se plantea a veces, por citar sólo algunas de las cuestiones importantes más debatidas o polémicas respecto a este precepto de la Ley del IVA[26], desde su primera versión al incorporarse dicho tributo a nuestro país para sustituir al antiguo IGTE.

Y es que, como según parece añade únicamente el Tribunal en este caso sobre su Sentencia anterior, en un esfuerzo didáctico sin precedentes en el resto del texto comentado, "el Impuesto sobre el Valor Añadido, liquidado por la Administración y sobre la (*sic*) que la Sala se pronunció, como coloquialmente se dice, es un impuesto de los consumidores finales, no de los empresarios, dado precisamente el mecanismo de deducción y de repercusión de sus cuotas impositivas, que permite se traslade al consumidor final, gravando las operaciones económicas realizadas por la sociedad, es decir, que al tratarse de un Impuesto que no se incorpora al precio del bien o producto, no es deducible, dado que el IVA «soportado» se ha de compensar con el IVA «repercutido». Como declara la resolución impugnada, debido a su propio mecanismo de funcionamiento, que lo hace recuperable (el IVA soportado resulta deducible del IVA repercutido o devengado, ingresándose sólo a la Hacienda Pública la diferencia entre ambos conceptos) (*sic*), con la excepción de los supuestos de exenciones totales o de la aplicación de la regla de la prorrata, en cuyos supuestos tiene el carácter de gasto deducible (como mayor coste de adquisición del bien adquirido –puesto que no entraría estrictamente tampoco en los conceptos de exacción parafiscal, tasa, recargo o contribución especial estatal no repercutible legalmente, como tributos deducibles de los ingresos que vamos a ver enseguida–); circunstancias que no concurren en el presente caso"[27].

F) EL POLÉMICO FALLO EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Por todo ello y siendo, eso sí en este caso, congruente con la decisión tomada en aquella Sentencia anterior por la Audiencia Nacional, ahora en este otro pronunciamiento, ese mismo Tribunal debe fallar desestimando la pretensión última planteada en el recurso correspondiente (núm. 1375/2002), sobre la liquidación del Impuesto sobre Sociedades efectuada a EMISA por los ejercicios de 1991 y 1992; en tanto que no procede la inclusión como gastos deducibles, aunque así se declararon, de las cantidades que no se dedujeron en las autoliquidaciones correspondientes como IVA soportado respecto del consi-

[26] Al respecto de varias de ellas, puede consultarse nuestro trabajo "Los Entes locales: sujeción, deducción y repercusión del IVA"; *Tributos Locales*, núm. 16. 2002, págs. 19 a 33.

[27] Fundamento Jurídico Segundo, párrafo 5.º de la Sentencia.

derado como IVA generado y por ello repercutible, incluidas en principio como mayor importe del precio de adquisición de bienes y servicios. Dado que, y esto efectivamente es así, como recogía el artículo 13, *a*) de la ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades y establecía el artículo 110.1.º, *b*) del entonces Reglamento de este impuesto directo (RD 2631/1982, de 15 de octubre); tendrán la consideración de tributos deducibles de los ingresos "los tributos y recargos no estatales, así como las exacciones parafiscales, las tasas, recargos y contribuciones especiales estatales no repercutibles legalmente, cualquiera que sea su denominación, siempre que incidan sobre los rendimientos computados o los bienes productores de los mismos y no tengan carácter sancionador, cuando correspondan al mismo ejercicio". Por lo tanto, y a *sensu contrario*, los tributos estatales repercutibles, concretamente podemos decir los impuestos estatales no citados expresamente como puede apreciarse, así como las exacciones parafiscales también estatales no repercutibles, cualquiera que sea su denominación, no se consideran gastos deducibles de los ingresos obtenidos por la sociedad.

Luego, esas cantidades no se pueden deducir por EMISA como gastos de los ingresos obtenidos en dichos períodos, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, acarreando lógicamente una base imponible mayor y, por tanto, proporcionalmente también una cuota tributaria de más importe en su caso, si es que resultaba a pagar dicho impuesto o, en otro supuesto, un menor resultado negativo; pero a cambio, sí que se pueden deducir y además íntegramente, como IVA soportado en las adquisiciones respecto del IVA repercutido, a la hora de calcular la cuota tributaria positiva o negativa del mismo. Con lo cuál, finalmente se nos plantea la duda, si cabe, de que, a lo mejor, y a pesar de todo, pudiera resultar incluso beneficioso económicamente para dicha empresa municipal, haciéndolo a través de "la cuenta de la vieja", si se nos permite también a nosotros esta expresión coloquial, el que consideramos craso error de nuestra Audiencia Nacional; puesto que esa "cuenta corriente" propia entre lo que se paga de más por Sociedades, o se pierde de menos en su caso, y de otra parte, lo que finalmente se deja de pagar por IVA o se le devuelve de más, podría ser francamente positiva.

Y esto nos lleva a preguntarnos, como reflexión final ¿a ver si es que, en el fondo, le resultaba favorable a nuestra protagonista, una incorrecta interpretación de la normativa tributaria, y ella no se había enterado por falta de un asesor fiscal "imaginativo"?. Reivindiquemos, ya en serio, esta profesión, tan necesaria según parece estamos viendo en nuestros días; pero en todo caso, y volviendo a la materia que nos ocupa, nos parece que las interpretaciones que pueden y, de hecho, efectúan nuestros órganos jurisdiccionales hasta llegar al fallo correspondiente, deben ser al menos suficientemente motivadas y explicitadas en el texto de la sentencia pues, de lo contrario, no puede realmente alegarse en un hipotético recurso contra dicha interpretación, contra-argumentando sobre aquello que se desconoce. Era preciso que la Audiencia Nacional hubiera explicitado sus argumentos para conocer porqué considera aplicable una normativa que, entendemos aparentemente, no le correspondería; pero en todo caso, al menos haber explicado por qué si sigue la interpretación del Tribunal Supremo, al menos en teoría, se aparta finalmente de lo que sería su lógica conclusión. ¿Qué labores reflexivas le llevaron a ello? porque al final, hay intereses importantes en juego.

Nuevas cláusulas antiabuso del Impuesto sobre Sociedades español

MARÍA LUISA FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS
(Universidad CEU San Pablo de Madrid)

RESUMEN

Se denomina cláusulas generales antiabuso como aquellos cuyo supuesto de hecho esté configurado como un concepto jurídico indeterminado más o menos amplio y cuya aplicación requiere una particular actividad probatoria por parte de la Administración. Tienen un doble sentido: su aplicación a todos los tributos, y su aplicación a todas las conductas abusivas relacionadas con la elusión de un tributo que se considera contraria al ordenamiento

La Ley General Tributaria considera el fraude a la ley tributaria, la simulación, el negocio indirecto, el negocio fiduciario, la calificación, la simulación de la identidad y el conflicto en la aplicación de la norma tributaria como cláusulas antiabuso.

En el Impuesto sobre Sociedades encontramos cláusulas antiabuso en el régimen general y en los regímenes especiales y pueden ser clasificadas en dos grupos: las relacionadas con paraísos fiscales y las que tutelan la correcta aplicación de un régimen fiscal beneficioso como la exención de rentas de fuente extranjera, fusiones y operaciones asimiladas.

I. INTRODUCCIÓN

La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la prevención del Fraude Fiscal (*BOE* núm. 286, 30 de noviembre de 2006, págs. 42087 y ss.) establece que *el fraude fiscal* es un fenómeno del que se derivan graves consecuencias para la sociedad en su conjunto. Es una merma para los ingresos públicos, lo que afecta a la presión fiscal que soportan los contribuyentes cumplidores; condiciona el nivel de calidad de los servicios públicos y las prestaciones sociales; distorsiona la actividad de los distintos agentes económicos, de tal modo que las empresas fiscalmente cumplidoras deben enfrentarse a la competencia desleal de las incumplidoras. El fraude fiscal constituye el principal elemento de inequidad de todo sistema tributario[1].

En el ámbito de la reacción frente a las estrategias de fraude en fase recaudatoria, destaca esencialmente *la tipificación legal, como supuesto de responsabilidad tributaria, de una medida antiabuso basada en la construcción jurisprudencial del levantamiento del velo*. Esta medida se engarza directamente con los límites y requisitos que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha perfilado, con la única salvedad de su novedosa configuración al amparo de la autotutela administrativa, como propios de un supuesto de responsabilidad subsidiaria.

La introducción de esta medida antiabuso permitirá a la Hacienda Pública reaccionar contra determinadas estrategias fraudulentas enquistadas en nuestro sistema y tendentes a conseguir, cuando no la exoneración de facto de las obligaciones contributivas, un retardo elevadísimo en su cumplimiento al tener que acudir a la tutela judicial en fase declarativa. Por su parte, las modificaciones introducidas en el ámbito de la responsabilidad por el pago de las deudas tributarias, ante las conductas tendentes a dificultar su cobro, configuran correctamente el ámbito de esta responsabilidad impidiendo que determinados comportamientos obstruccionistas puedan quedar impunes.

[1] Proyecto de Investigación concedido por el Instituto de Estudios Fiscales a la autora, denominado: "La reforma de las cláusulas antiabuso del Impuesto sobre Sociedades Español" desde el 14 de marzo hasta el 10 de noviembre de 2007.

Se denomina cláusulas generales antiabuso, aquellas cuyo supuesto de hecho esté configurado como un concepto jurídico indeterminado más o menos amplio y cuya aplicación requiere una particular actividad probatoria por parte de la Administración. Tienen un doble sentido: su aplicación a todos los tributos, y su aplicación a todas las conductas abusivas relacionadas con la elusión de un tributo que se considera contraria al ordenamiento[2].

Los Comentarios del artículo 1 del *Modelo OCDE* complementan el análisis del ámbito subjetivo del Convenio con el estudio del fenómeno "uso indebido del Convenio", ofreciendo a los Estados contratantes, diversas fórmulas para redactar las cláusulas especificas antiabuso.

El presente trabajo de investigación pretende analizar las cláusulas antiabuso según la siguiente normativa:

— Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

— Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF).

— Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la prevención del Fraude Fiscal.

— Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base a la normativa de la Unión Europea

— Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS).

— Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Son contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (LIRNR): Legislación y Jurisprudencia Española no citada anteriormente.

II. LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Analizamos las cláusulas antiabuso más significativas en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades español.

1. Sujetos pasivos del impuesto sobre Sociedades. La residencia en territorio español

1.1. *Cláusulas antiabuso*

La definición de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades de los artículos 7 y 8 LIS, artículos 5 y 6 LIRNR, en cuanto residentes fiscales del territorio español representa una cláusula antiabuso primordial.

Es sabido que para disfrutar de la cobertura de su norma se requiere demostrar la residencia fiscal en territorio español, no basta acreditar que se satisfacen los impuestos de un territorio[3].

El artículo 7.2 LIS establece que los sujetos pasivos serán gravados por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiere producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

1.2. *Principios de la Fiscalidad Internacional*

Los Estados basan sus sistemas impositivos en política fiscal internacional en los siguientes principios[4]:

[2] CHICO DE LA CÁMARA, P. y HERRERA MOLINA, P. (2004): "Las medidas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición internacional", en CORDÓN EZQUERRO T. (dir.) (2004): *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pág. 591.

[3] CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2007): "Medidas antiabuso en los Convenios sobre Doble Imposición", en SERRANO ANTÓN, F. (2007): *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid, pág. 944.

[4] ALMUDÍ CID, J. M. (2007): "El régimen antielusivo de transparencia fiscal internacional", en SERRANO ANTÓN, F. (2007): *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid, pág. 991.

A. Principio de territorialidad

1. *Territorialidad puro o de la fuente*. Los Estados se abstienen de gravar las rentas que sus residentes obtienen en el extranjero
2. *Territorialidad parcial*. Los Estados se abstienen de gravar algunas de las rentas de fuente extranjera.

B. Principio de residencia o de renta mundial

Los Estados gravan las rentas que sus residentes obtienen con independencia del lugar de obtención de la misma, es decir, en el lugar de residencia y en el extranjero y la residencia del pagador.

Los residentes están sometidos a tributación por la totalidad de las rentas, cualquiera que sea el lugar en que se obtienen y la residencia del pagador.

1. *Remittance Taxation*. Los Estados gravan las rentas obtenidas en el extranjero cuando dicha renta es repatriada.
2. *Current Taxation of Worlwide Income*. Los Estados gravan las rentas obtenidas en el extranjero en el momento de ser obtenida, sin esperara a que se transfiera al Estado de residencia del contribuyente.

1.3. *Sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades*

El artículo 7.1 Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS). Establece que "serán sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, cuando tengan su residencia en territorio español".

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades:

— Las personas jurídicas (sociedades anónimas, sociedades limitadas, grupos de sociedades, agrupaciones de interés económico, cooperativas, fundaciones, asociaciones, etc.) se exceptúan las sociedades civiles.

— Los Fondos de Inversión (FIM, FIAM).

— Las Uniones Temporales de Empresas (UTES).

— Los Fondos de Capital-Riesgo.

— Los Fondos de Pensiones.

— Los Fondos de Regulación del Mercado Hipotecario.

— Los Fondos de Titulación Hipotecaria.

— Los Fondos de Titulación de Activos.

— Los Fondos de Garantía de Inversiones.

— Las Comunidades Titulares de Montes Vecinales. El artículo 7.2 LIS dice que "los sujetos pasivos serán gravados por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiere producido y cualquiera que sea la residencia del pagador".

Los sujetos pasivos de este impuesto se designarán abreviada e indistintamente por las denominaciones sociedades o entidades a lo largo de esta ley.

Encontramos dos tipos de sujetos pasivos

1. *Residentes en territorio español*. Están sujetas por obligación personal de contribuir las entidades que tengan su residencia en territorio español (*residentes*) (*renta mundial*) (art. 8 LIS).
2. *No residentes en territorio español*. Son sujetos pasivos por obligación real las entidades no residentes que obtengan rentas en territorio español (*no residentes*) (*renta española*) (art. 5 LIRNR).

1.4. *Residencia en territorio español*

Se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos (art. 8.1 LIS):

Entidades residentes en territorio español
A) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.
B) Que tengan su domicilio social en territorio español.
C) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español.

A estos efectos, se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.

La Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación, según lo previsto en el apartado 2 de la disposición adicional primera de la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, o considerado como paraíso fiscal, tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos.

Serán gravados por la totalidad de la renta que obtengan con independencia del lugar donde se hubiere producido y cualquiera que sea la residencia del pagador (*renta mundial*).

El domicilio fiscal de los sujetos pasivos residentes en territorio español será el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección.

En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal, de acuerdo con los criterios anteriores, prevalecerá aquél donde radique el mayor valor del inmovilizado.

Según el artículo 5 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Son contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (LIRNR):

Sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de no Residentes
1. Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español que obtengan rentas según artículo 6 LINRN, en él, salvo que sean contribuyentes por el IRPF.
2. Las personas físicas que sean residentes en España por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 9.4 LIRPF.
3. Las entidades en régimen de atribución de rentas a que se refiere el artículo 38 LINRN.

Según el artículo 6 LIRNR *la residencia en territorio español* se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, y en el artículo 8. 1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

El artículo 107. 13 del LIS, establece que las normas sobre transparencia fiscal internacional se entenderán "...sin perjuicio de lo previsto en los artículos 3 y 7.2 de esta Ley...".

El *Modelo de Convenio de la OCDE* remite a la legislación interna respecto del concepto de residencia, y para el caso de doble residencia hace prevalecer la "sede de dirección efectiva", pero no define ni describe este concepto y los comentarios tampoco profundizan sobre el mismo.

Las entidades dependientes o filiales están, subordinadas a la entidad dominante o matriz en los grupos de sociedades cuando el grado de participación de ésta última sobre aquellas es muy elevado[5].

Una interpretación muy amplia de los términos "dirección" y "control" podría atraer a territorio español un gran número de sociedades constituidas en el extranjero.

[5] SANZ GADEA, E. (2005): "Medidas antielusión fiscal", *Documento de Trabajo*, IEF, núm. 13/05, Madrid, pág. 170.

Probablemente no sea éste el espíritu de la norma. Tampoco es su espíritu atenerse al lugar en el que se reúne el consejo de administración.

Se trata de que la entidad disponga de una organización propia que impulse, dirija y controle las actividades que efectivamente realiza, aunque dichas actividades hayan sido seleccionadas por la sociedad matriz o dominante.

En un grupo de sociedades las funciones económicas del mismo se fraccionan entre las diversas entidades que lo componen, y ese fraccionamiento lo decide la sociedad dominante, pero una vez asignada una función o actividad a una entidad perteneciente al mismo la dirección y el control de dicha actividad ha de ser realizada por la organización de medios humanos y materiales propios, sin perjuicio de los servicios de apoyo a la gestión que pudiera recibir de otra u otras entidades del grupo de sociedades.

Estos medios serán de diversa consistencia atendiendo a las funciones ejercidas por la entidad. Así en la fabricación concurrirán más recursos organizativos, probablemente, que en la financiera.

2. Pérdidas por deterioro de valores mobiliarios

2.1. *Pérdidas por deterioro de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades que no coticen en Bolsa*

La deducción en concepto de pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital de entidades que no coticen en un mercado regulado *no podrá exceder de la diferencia entre el valor de los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio*, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él.

Deducción máxima valores mobiliarios no cotizados=
Valor fondos propios no cotizables inicio– Valor fondos propios no cotizables cierre ejercicio

Este mismo criterio se aplicará a las participaciones en el capital de entidades del grupo, multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil (art. 12. 3 LIS).

No serán deducibles las pérdidas por deterioro correspondientes a la participación en entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, excepto que dichas entidades consoliden sus cuentas con las de la entidad que realiza el deterioro en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

2.2. *Pérdidas por deterioro de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades que coticen en mercado regulado (Bolsa)*

Es deducible la pérdida por deterioro dotada de acuerdo con los criterios contable , cualquiera que sea su localización tanto españoles como extranjeros.

No es deducible la pérdida por deterioro:

a) Cuando la entidad participada resida en paraíso fiscal, excepto que consolide mercantilmente sus cuentas.

b) Cuando se refiera a valores representativos del capital social del sujeto pasivo ya que dichos valores reducen el capital social.

2.3. *Pérdidas por deterioro de valores de renta fija*

1) Si están admitidos a cotización en mercados secundarios.

   Serán deducibles las pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda admitidos a cotización en mercados regulados, con el límite de la pérdida global, computadas las variaciones de valor positivas y negativas, sufrida en el período impositivo por el conjunto de esos valores poseídos por el sujeto pasivo admitidos a cotización en dichos mercados (art. 12.4 LIS).

Deducción= Pérdida global valores de deuda cotizables

No serán deducibles las pérdidas por deterioro de valores que tengan un valor cierto de reembolso que no estén admitidos a cotización en mercados regulados o que estén admitidos a cotización en mercados regulados situados en paraísos fiscales.

2) Si no están admitidos a cotización en mercados secundarios.

La dotación por depreciación de la pérdida por deterioro no es fiscalmente admisible.

2.3. *Cláusulas antiabuso*

El artículo 12.3 LIS, que ha sido modificado por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación a la legislación mercantil, declara fiscalmente no deducible a las pérdidas por deterioro debidas a la participación en entidades residentes en paraísos fiscales, excepto que dichas entidades consoliden sus cuentas con las de la entidad que realiza la dotación en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

La vinculación con el paraíso fiscal es la residencia de la entidad. La justificación de la cláusula es debida a la falta de fiabilidad de las cuentas anuales de las entidades residentes en paraísos fiscales. Aunque es dudoso, la exclusión opera incluso en relación con las entidades cuyos valores coticen en mercados secundarios organizados, cualquiera que sea el lugar de ubicación de los mismos.

Las pérdidas obtenidas en la transmisión de la participación no están, sometidas a restricción debido a que la entidad participada resida en un paraíso fiscal, sin perjuicio de lo que se diga en relación a las operaciones con entidades residentes en paraísos fiscales.

Los límites a la deducción de la provisión del artículo 12.3 LIS, se han extralimitado a través de sociedades tenedoras de una participación cuyo precio de adquisición incorpora un importante fondo de comercio, que la amortización total del mismo, permitida por la norma 8.ª de valoración del Plan General de Contabilidad, genera en dichas sociedades interpuestas una pérdida que se recoge por la dotación contable a la provisión por la sociedad matriz. Tal dotación es el reflejo de la amortización del fondo de comercio, y al no ser fiscalmente deducible de la amortización de las entidades participadas residentes en territorio español, Si solamente es deducible la veinteava parte en relación con entidades residentes en el extranjero, no parece admisible la deducción de tal dotación sino dentro de dicho límite.

El artículo 12.4 LIS, que ha siso modificado por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación a la legislación mercantil, dice que no serán deducibles las pérdidas por deterioro de valores que tengan un valor cierto de reembolso que no estén admitidos a cotización en mercados regulados o que estén admitidos a cotización en mercados regulados situados en paraísos fiscales.

Lo que se descalifica son los mercados de valores de los paraísos fiscales, pero no la residencia en paraíso fiscal de la entidad emisora.

Es interesante resaltar que respecto de las restantes provisiones, no existe ninguna restricción por razón de paraíso fiscal.

3. Deducción del Fondo de Comercio

3.1. *Cláusulas antiabuso*

La Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación a la legislación mercantil modifica el artículo 12.5 LIS y añade:

Cuando se adquieran valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español, cuyas rentas puedan acogerse a la exención establecida en el artículo 21 LIS, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y el patrimonio neto de la entidad participada a la fecha de adquisición, en proporción a esa participación, se imputará a los bienes y derechos de la entidad no residente en territorio español, aplicando el método de

integración global establecido en el artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo, y la parte de la diferencia que no hubiera sido imputada será deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe, salvo que se hubiese incluido en la base de la deducción del artículo 37 LIS, sin perjuicio de lo establecido con la normativa contable de aplicación.

La deducción de esta diferencia será compatible, en su caso, con las pérdidas por deterioro a que se refiere el apartado 3 de este artículo

Se permite la deducción del precio de adquisición originario del fondo de comercio, con el límite anual máximo de veinteava parte de su importe, cuando además de cumplir los requisitos exigidos para la amortización del precio de adquisición, se dote una reserva indisponible por una cuantía mínima del importe deducible fiscalmente, bien cuando se adquiera, bien a cargo de los primeros beneficios de ejercicios siguientes si no se puede dotar inicialmente. Anteriormente a la Ley 16/2007, de reforma y adaptación a la legislación mercantil, se consideraba como amortización y no como deducción. De hecho se ha cambiado su ubicación. Se ha trasladado del artículo 11.5 LIS al 12.6 LIS

No se condiciona la deducción a la imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias. Las cantidades deducidas minorarán a efectos fiscales el valor del fondo de comercio.

La deducción del fondo de comercio procede respecto de participaciones en entidades no residentes cuyas rentas puedan acogerse a la exención del artículo 21 LIS. Por tanto las cláusulas antiabuso comentadas en relación al artículo 21 LIS serán aplicables a los efectos de dicha deducción

Es interesante destacar que si la participación sobre una entidad no residente en el extranjero que es filial de un grupo multinacional con base en el extranjero se ubica en el balance de una entidad residente en territorio español filial de dicho grupo a los efectos de aplicar la deducción del artículo 12.6 del IS. Esta operación podría disminuir sustancialmente de forma no muy justificada la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad residente.

Si es una adquisición a otra entidad del grupo mercantil no residente en territorio español podría, regularizarse según la finalidad fiscal de la operación. Por tanto, no hay una inversión en el exterior .Si la adquisición es originaria no se permite dicho supuesto.

3.2. *Importe de la deducción*

La Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación a la legislación mercantil modifica el artículo 12.6 LIS y establece que será deducible el precio de adquisición originario del inmovilizado intangible correspondiente a fondos de comercio, con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos.

4. Gastos fiscalmente no deducibles

Se realizará un ajustes extracontable al resultado del ejercicio en el Impuesto sobre Sociedades por el gasto fiscalmente no deducible de los gastos de servicios de operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente de paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en éstos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada.

Resultado del ejercicio +/– Ajustes extracontables = Base imponible fiscal

Si deducible gasto contable y gasto fiscal = No ajuste[6]

Si deducible gasto contable y no gasto fiscal = Ajuste + por gasto contable

El artículo 14. 1. *g*) LIS establece que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los gastos de servicios de operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades

[6] FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L. (2007): *Teoría y Práctica. Tributos Españoles*, Dykinson, Madrid, pág. 359.

residentes en países o territorios calificados reglamentariamente de paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en éstos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada.

El contribuyente deberá probar documentalmente el gasto, y que la operación o transacción ha sido efectivamente realizada, cuando quien presta el servicio es una persona o entidad residente en un paraíso fiscal, o el pago del servicio se realiza a través de una persona o entidad residente en un paraíso fiscal[7].

Los gastos de servicios como informes, reparaciones, transportes se materializan físicamente, por tanto, son fiscalmente deducibles. Por el contrario, *las comisiones*, no son fiscalmente deducibles.

Los intereses son fiscalmente deducibles al depender de las operaciones financieras que tienen una realidad palpable. *La simulación de un pasivo financiero* se regulariza a través del artículo 134.4 del LIS.

5. Operaciones vinculadas

Las normas sobre operaciones vinculadas tratan de evitar que mediante el uso de precios distintos a los normales de mercado, se transfieran rentas de una entidad a otra que por regla general obtienen un resultado práctico de minorar o diferir la tributación del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a las partes afectadas por la vinculación[8].

En la fiscalidad internacional aunque por la utilización de precios de transferencia no se manifieste una reducción de la carga tributaria de las partes, sin embargo estas normas son necesarias para evitar que se desplacen recursos fiscales de unos Estados a otros.

Para la norma fiscal resulta trascendente que entre las partes intervinientes en una operación económica medien relaciones de dependencia o vinculación.

La búsqueda de ahorros fiscales ilícitos o de ventajas distorsionadotas de las condiciones que deben presidir un mercado de libre competencia aconseja que en caso de operaciones entre partes vinculadas, se prescinda del valor contable atribuido por las mismas atendiéndose al valor de mercado.

Según el *BOICAC* número 61 las operaciones entre entidades de un mismo grupo deben valorarse por su valor fiable, que es el valor de mercado. Si el valor pactado es diferente al de mercado existe una operación híbrida, de forma que la operación principal debe registrarse por su valor de mercado y la operación secundaria debe contabilizarse atendiéndose al fondo económico (donación, reparto de dividendos).

Se debe entender que el valor contabilizado se corresponde con el valor de mercado. La determinación de dicho valor de mercado por la Agencia Tributaria puede diferir al calcularlo por las partes, lo que determinaría corregir la valoración convenida por las partes. La Agencia Tributaria corrige el valor y no los sujetos pasivos

Las normas sobre operaciones vinculadas del artículo 16 del LIS, se considera como una cláusula antiabuso porque trata de evitar el desplazamiento de bases imponibles de entidades residentes en territorio español a entidades vinculadas no residentes mediante la realización de operaciones pactadas por un precio de transferencia diferente al valor normal de mercado, que podría entenderse como un acto abusivo.

Como el artículo 16 LIS es una norma de valoración. Solamente podrían corregirse los abusos por de la fijación de precios de transferencia diferentes al valor normal de mercado.

No podrían regularizarse desplazamientos de beneficios derivados de operaciones de entidades vinculadas de carácter anómalo pero a precios de mercado. Dichas transferencias de bases imponibles de estas anomalías habrían de corregirse por la aplicación de las cláusulas generales de antiabuso establecidas en la Ley General Tributaria.

El artículo 9 del *Modelo de Convenio de la OCDE*, relativo a las empresas asociadas, tiene un campo de aplicación que va más allá del correspondiente a una norma de valoración. Así en el informe de *Directrices* aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, que contiene, de acuerdo con los comentarios al *Modelo de Convenio* al artículo 9, "... los

[7] SANZ GADEA, E. (2005): "Medidas antielusión fiscal", *DOC* núm. 13/2005, IEF, Madrid, pág. 177.

[8] ALBERRUCHE HERRAIZ, M. (2007): *Memento Fiscal 2007*, Ediciones Francis Lefevre, pág. 565.

principios internacionalmente aceptados y ofrece directrices para la aplicación del principio de plena competencia...", el referido artículo no solamente permite rectificar la valoración de una operación vinculada sino, aunque de manera excepcional, de una parte, "... hacer caso omiso de la estructura seguida por los contribuyentes en la operación vinculada ... cuando la esencia económica de la operación difiere de su forma...", y de otra, también hacer caso omiso de la estructura referida, "... cuando coincidiendo la forma y el fondo de la operación, los acuerdos relativos a la misma, valorados globalmente, difieren de los que hubieren sido adoptados por empresas independientes que actúan de modo racional desde un punto de vista comercial y su estructuración real impide que la Administración tributaria determine el precio de transferencia apropiado ... las empresas asociadas pueden, y frecuentemente lo hacen, concluir contratos de una naturaleza muy concreta que rara vez o nunca se encuentran entre partes no vinculadas ... en estos casos las Administraciones tributarias tendrían que determinar cual es la realidad que subyace tras un acuerdo contractual para poder concretar el principio de plena competencia...".

El informe ha sido incorporado como parte de los comentarios al *Modelo de Convenio* y las posibilidades regularizadoras que los mismos abren a la Administración tributaria, en particular por lo que se refiere al enjuiciamiento global de los acuerdos concertados entre empresas vinculadas y hacer caso omiso de la estructura derivada de los mismos, plantea con toda intensidad la posibilidad de su aplicación directa con preferencia a las normas internas sobre operaciones vinculadas.

Nos encontramos ante el dilema de la aplicación de las normas de los convenios y las normas internas.

La tesis tradicional está recogida por el Prof. KLAUS VOGEL[9] afirma que los tratados internacionales reconocen que cada Estado contratante aplica su propio Derecho y luego limitan la aplicación por parte de los Estados contratantes de ese Derecho. Un tratado internacional ni genera una obligación fiscal que, de otra manera, no existe bajo la ley interna ni extiende el ámbito o modifica la naturaleza de una obligación existente. En relación al 9 del *Modelo de Convenio* debería notarse que los tratados fiscales restringen, antes que generan, normas internas. El artículo 9 del *Modelo de Convenio*, por sí mismo, no puede ser una base legal autónoma para ajustar al alza la renta. La única base legal para ajustar los beneficios entre empresas asociadas son las normas internas.

CALDERÓN CARRERO[10] matizando la tesis tradicional establece que las normas de los convenios internacional sean suficientemente específicas y concretas para generar derechos y obligaciones.no requieren del concurso de otras normas internas toda vez que son directamente aplicables por los Estados e invocables por los contribuyentes. En la aplicación de estas disposiciones directamente ejecutables (*self executing*) del *Convenio de Doble Imposición* la carga fiscal del contribuyente puede ser superior o distinta de la que se derivaría de la aplicación del Derecho fiscal interno. Esto sucede cuando se da un ajuste fiscal al alza sobre una sociedad residente de un país por aplicación de las reglas del CDI sobre empresas asociadas (art. 9 MC, OCDE, ONU), en la medida en que estas normas sean más amplias que las recogidas eventualmente en la legislación fiscal interna de los Estados.

La mayoría de la doctrina y la jurisprudencia internacional considera que el artículo 9 *MCOCDE* posee funcionalidad habilitadora y limitadora con respecto a la norma de precios de transferencia. *La aplicación de la normativa interna del principio de plena competencia quedaría condicionada por lo previsto en el artículo 9 del CDI*.

La contribución a la configuración del principio de plena competencia que resulta del artículo 9 de los CDI, que sigan el *MCOCDE* se ve ampliada si se conecta tal artículo con los comentarios del *Comité Fiscal OCDE en la obra: Análisis de la Normativa Española sobre Precios de Transferencia desde una Perspectiva Internacional, Comunitaria y Constitucional.*

Conviene señalar que, sobre la base de la prevalencia de la doctrina tradicional, la tesis de la aplicación de la normativa interna de manera condicionada o influenciada por el artículo 9 del convenio correspondiente, ofrece una posición ecléctica singularmente equilibrada.

La aplicación de la normativa interna del artículo 16 del LIS, según el precepto del correspondiente convenio y de los comentarios al artículo 9 del Modelo de Convenio de la OCDE*, tiene apoyo en que la norma puramente interna como la convenida se fundamentan en el principio de libre concurrencia.*

[9] KLAUS VOGEL: *On double taxation conventions*, págs. 26, 27, 521.

[10] CALDERÓN CARRERO: *Los Convenios para evitar la doble imposición*, págs. 46 y ss.

6. Reglas de valoración: operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales

6.1. *Cláusulas antiabuso*

La Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal modifica el artículo 17. 2 LIS que establece que las operaciones que se efectúen con personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales se valorarán por su valor normal de mercado siempre que no determine una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor convenido o un diferimiento de dicha tributación.

Quienes realicen dichas operaciones estarán sujetas a la obligación de documentación del artículo 16.2 LIS y del Reglamento.

El artículo 17. 2 LIS posibilita a la Agencia Tributaria la potestad de establecer como valor normal de mercado, a las operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales cuando la valoración convenida hubiera determinado una tributación en España inferior a la que hubiera correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.

La Agencia Tributaria podrá aplicar la regla del valor normal de mercado a las operaciones en las que una de las partes intervinientes resida en un paraíso fiscal, sin necesidad de probar la relación de vinculación.

El vínculo con el paraíso fiscal es la residencia, y no el lugar de ubicación del elemento patrimonial objeto de la transacción.

Esta cláusula corrige irregularidades respecto de las operaciones que proporcionan al residente en el paraíso fiscal una ventaja o utilidad a cargo de la entidad residente en territorio español, porque son operaciones vinculadas, pero que resulta difícil probar.

6.2. *Concepto de paraíso fiscal y nula tributación*

La disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal define paraíso fiscal, nula tributación y efectivo intercambio de información tributaria.

A) Definición de paraíso fiscal.

Tendrán la consideración de paraíso fiscal los países o territorios que se determinen reglamentariamente.

Dejarán de tener la consideración de paraíso fiscal aquellos países o territorios que firmen con España un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración, desde el momento en que estos convenios o acuerdos se apliquen.

Los países o territorios volverán a tener la consideración de paraíso fiscal a partir del momento en que tales convenios o acuerdos dejen de aplicarse.

B) Definición de nula tributación.

Existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, según corresponda.

Tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta. En el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, también tendrán dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social en las condiciones que reglamentaria-mente se determinen.

Se considerará que se aplica un impuesto idéntico o análogo cuando el país o territorio de que se trate tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que sea de aplicación, con las especialidades previstas en el mismo.

6.3. *Relación de paraísos fiscales*

La Disposición transitoria segunda de la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal consiste en la aplicación transitoria de la consideración de paraíso fiscal., establece que en tanto no se determinen reglamentariamente los países o territorios que tienen la consideración de paraíso fiscal, tendrán dicha consideración los países o territorios previstos en el artículo 1 del Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.

Tienen la consideración de paraísos fiscales los países y territorios que se indican en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio modificado por Real Decreto 116/2003 y cuadro adjunto.

Paraísos fiscales		
— Principado de Andorra	— Islas Turks y Caicos	— Granada
— Aruba	— Islas Vírgenes Británicas	— Islas de Guernesey y de Jersey
— Sultanato de Brunei	— República de Seychelles	— Islas del Canal
— Emiratos Árabes Unidos	— Reino Hachemita de Jordania	— República de Malta
— Hong-Kong	— República de Liberia	— Isla de Man
— Antigua y Barbuda	— Macao	— Mauricio
— Barbados	— Sultanato de Omán	— República de Nauru
— Islas Caimanes	— República de San Marino	— San Vicente y las Granadinas
— República Dominicana	— Antillas Neerlandesas	— República de Trinidad y Tobago
— Fiji	— Emirato del Estado de Bahrein	— República de Vanatatu
— República de Singapur	— República de Chipre	— Islas Vírgenes de EE.UU.
— Jamaica	— Gibraltar	— República Libanesa
— Islas Maldivas	— Anguilla	— Principado de Liechtenstein
— Montserrat	— Las Bahamas	— Principado de Mónaco
— Islas Salomón	— Bermuda	— República de Panamá
— Santa Lucía	— Islas Cook	— Gran Ducado de Luxemburgo

7. Subcapitalización

7.1. *Concepto*

La subcapitalización societaria a efectos tributarios puede definirse como la situación financiera de una sociedad residente en la que el volumen de recursos ajenos respecto de los recursos propios de aquélla supera la proporción que puede considerarse normal respecto de las operaciones que se efectúen en libre concurrencia, alcanzándose dicha situación a través de préstamos con entidades vinculadas no residentes en aras de lograr un fin de reducción de la carga fiscal de la sociedad residente.[11]

Una entidad se encuentra subcapitalizada cuando su estructura financiera revela una evidente desproporción entre la cifra de los recursos propios y recursos ajenos y el endeudamiento de la entidad residente frente a la no residente vinculada exceda su capacidad de crédito.[12]

[11] GONZÁLEZ POVEDA (1993): *Tributación de no residentes*, 2.ª edición, Madrid, pág. 229.

[12] VEGA BORREGO, F. A. (2002): "La norma tributaria en materia de subcapitalización: incidencia de los convenios de doble imposición y del Derecho Comunitario", *Crónica Tributaria*, núm. 104, Madrid, págs. 92 y94.

Efectos fiscales de la subcapitalización[13]		
1. *Endeudamiento directo neto remunerado*:		
	CONTRATO DE PRÉSTAMO Operación vinculada	
PRESTAMISTA ENTIDAD NO RESIDENTE	⟷	PRESTATARIO ENTIDAD RESIDENTE
Ingresos fiscalmente imputables IS		Gastos fiscalmente deducibles IS (intereses) (intereses o dividendos) Gastos fiscalmente no deducibles IS (dividendos) Exceso endeudamiento Ajuste+dividendos
2. *Endeudamiento indirecto neto remunerado*: la emisión de las obligaciones, bonos, pagarés, los préstamos participativos, las obligaciones convertibles, las acciones rescatables o los contratos de cuentas en participación		

7.2. *Requisitos necesarios para la aplicación del régimen de subcapitalización*

La formulación de los requisitos de la subcapitalización podemos ligarlo a la enunciación un presupuesto de hecho y una consecuencia jurídica.

a) *Presupuesto de hecho*: Existencia de subcapitalización (art. 20. 1 LIS).

   1. Existencia de endeudamiento neto remunerado, directo o indirecto entre entidad residente y no residente.
   2. Endeudamiento de la entidad resiente con persona o entidad no residente y vinculada.
   3. El endeudamiento exceda del resultado de aplicar el coeficiente 3 a la cifra del capital fiscal,
   4. El endeudamiento neto remunerado como el capital fiscal se reducirán a su estado medio a lo largo del período impositivo.
   5. Están excluidas las entidades financieras

b) *Consecuencia jurídica*: Los intereses devengados que correspondan al exceso tendrán la consideración de dividendos[14].

7.3. *Cláusulas antiabuso: efectos fiscales de la subcapitalización en la entidad prestamista y prestataria*

Desde el punto de vista fiscal la financiación a través de recursos propios o ajenos incide forma distinta en la carga tributaria final que soportan el aportante y el perceptor de la financiación[15].

La financiación se realiza por vía de préstamo y se retribuye a través del pago de intereses. Los fondos propios provienen principalmente de las aportaciones de capital realizadas por los partícipes de la sociedad y se retribuye a través del pago de dividendos.

En relación a la entidad prestataria, la opción entre recursos propios y ajenos incide en la base imponible de su Impuesto sobre Sociedades, habida cuenta del diferente régimen tributario de los intereses y los capitales.

Los intereses pagados a la entidad prestataria son gastos contablemente y fiscalmente deducibles que minoran los ingresos contablemente y fiscalmente computables. Por lo que no se realizará Ajuste

[13] FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L. (2008): "El régimen jurídico fiscal de la subcapitalización en el artículo 20 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, *Revista Impuestos*, págs. 11-28.

[14] PALAO TABOADA, C. (2007): "La Subcapitalización", en SERRANO ANTÓN, F. (2007): *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid, pág. 966.

[15] VEGA BORREGO, F. A. (2002): "La norma tributaria en materia de subcapitalización: incidencia de los convenios de doble imposición y del Derecho Comunitario", *Crónica Tributaria*, núm. 104, Madrid, pág. 89.

extracontable en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad prestataria residente en España (art. 14.2 LIS).

La parte del beneficio que la sociedad distribuye como dividendo a los partícipes tiene la consideración de gastos contablemente deducible y gasto fiscalmente no deducible (art. 14.1.ª) LIS). Por lo que se realizará un Ajuste positivo del importe de los dividendos en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad prestataria residente en España.

En España se fija un límite a la relación entre el endeudamiento y los fondos propios de la sociedad, estableciendo un ratio de endeudamiento, dentro del cual el ordenamiento tributario aceptará la calificación de préstamo. Cuando el ratio se rebase, el exceso de endeudamiento será considerado como aportación y el interés correspondiente a este exceso será tratado como dividendo[16]. Por lo que se realizará un Ajuste positivo del importe de los dividendos en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad prestataria residente en España.

Así, la consecuencia jurídica de la realización del presupuesto de hecho del artículo 20 LIS es que los intereses que correspondan al exceso de endeudamiento sobre la ratio 3 tendrán la consideración de dividendos.

En relación con la entidad prestamista no residente, cuando obtiene intereses no sufre doble imposición económica ni jurídica aparentemente y disfrutará de una exención por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes aplicable en España.

Cuando la entidad prestamista residente obtiene dividendos sufre doble imposición económica porque el beneficio del que proceden y se grava tanto en sede de la entidad pagadora como la entidad perceptora.

Los Convenios eliminan la doble imposición internacional a través del método de imputación ordinaria, esto es, el Estado de residencia autoriza al contribuyente a practicar una deducción por el importe del impuesto satisfecho en el Estado de la fuente. Este método no garantiza la total eliminación de la doble imposición jurídica.

8. Exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español

El artículo 21 de la LIS regula la exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español. Resulta difícil la distinción entre requisitos de aplicación del régimen, regla general y reglas especiales del importe de la exención, rentas sujetas y las cláusulas antiabuso[17].

Consideramos como cláusulas antiabuso:

1) La exclusión de exención cuento la entidad participada o adquirente sea residente en paraíso fiscal [art. 21.1.*b*) último párrafo, 2) tercer párrafo, LIS].
2) Encontramos especialidades en la exención aunque podrían entenderse como normas propias de la economía de funcionamiento del método de exención [art. 21.2.*a*), *b*), *c*) y *d*) LIS].
   - *a*) La entidad no residente posea, participaciones en entidades residentes en territorio español o activos y la suma del valor de mercado de unas y otros supere el 15 por 100 del valor de mercado de sus activos totales.
   - *b*) El sujeto pasivo hubiera efectuado alguna corrección de valor sobre la participación transmitida que hubiera resultado fiscalmente deducible.
   - *c*) La participación en la entidad no residente hubiera sido previamente transmitida por otra entidad de un mismo grupo de sociedades con el sujeto pasivo, habiendo obtenido una renta negativa que se hubiese integrado en la base imponible de este impuesto.

[16] FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L. (2007): "La reforma de las cláusulas antiabuso del Impuesto sobre Sociedades español", *Proyecto de Investigación del Instituto de Estudios Fiscales*, Madrid.

[17] SANZ GADEA, E. (2005): "Medidas antielusión fiscal", *Documento de Trabajo IEF*, núm. 13/05, Madrid, pág. 171.

3) No se aplicará la exención a las rentas de fuente extranjera procedentes de entidades que desarrollen su actividad en el extranjero con la finalidad principal de disfrutar del régimen fiscal previsto en este artículo 21 LIS [art. 21.3.*b*) LIS].

El artículo 21 LIS niega la exención de plusvalías y dividendos de fuente extranjera a las rentas "... procedentes de entidades que desarrollan su actividad en el extranjero con la finalidad principal de disfrutar del régimen fiscal previsto en este artículo".

Para la aplicación de esta norma se establece una presunción cuyo hecho base consiste en que la actividad que desarrolla la entidad filial en el extranjero, en relación con el mismo mercado, se hubiera desarrollado con anterioridad en España por otra entidad, que haya cesado en la referida actividad, siempre que ambas entidades pertenecieran al mismo grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio. El hecho consecuencia puede ser enervado si el contribuyente prueba la existencia de motivos económicos válidos.

9. Exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente

9.1. *Cláusulas antiabuso*

El artículo 22 LIS recoge la exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente. Resulta difícil la distinción entre requisitos de aplicación del régimen, el importe de la exención, rentas sujetas y las cláusulas antiabuso[18].

Consideramos como cláusulas antiabuso:

1) La exclusión de exención cuando el establecimiento permanente se halle en paraíso fiscal [artículo 22.1.*b*) LIS].
2) La ubicación en el extranjero de establecimientos permanentes con el objetivo de disfrute del régimen de exención. Se hace referencia al artículo 21.3 LIS (art. 22.4 LIS).

9.2. *Requisitos*

Estarán exentas las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente situado fuera del territorio español cuando se cumplan los requisitos (art. 22.1 LIS):

a) La renta del establecimiento permanente proceda de la realización de actividades empresariales en el extranjero, según artículo 21.1.*c*) LIS.

b) El establecimiento permanente haya sido gravado por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto, según artículo 21 LIS y que no se halle situado en un paraíso fiscal.

9.3. *Rentas sujetas. Excepción a la exención*

No se aplicará el régimen previsto en este artículo cuando se den, respecto del sujeto pasivo o de las rentas obtenidas en el extranjero, las circunstancias del artículo 21.3 LIS. La opción del artículo 21.3.*c*) LIS se ejercerá por cada establecimiento situado fuera del territorio español, incluso en el caso de que existan varios en el territorio de un solo país (art. 22.4 LIS).

10. Reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles

El artículo 23 LIS relativo a la deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero ha sido derogado por disposición derogatoria 2.ª 1 de Ley 35/2006, LIRPF. La Ley 16/2007, de reforma y adaptación a la legislación mercantil introduce un nuevo artículo 23 LIS relativo a la reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles.

[18] SANZ GADEA, E. (2005): "Medidas antielusión fiscal", *Documento de Trabajo IEF*, núm. 13/05, Madrid, pág. 171.

10.1. *Importe de la reducción*

El artículo 23 LIS establece que los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, se integrarán en la base imponible en un 50 por 100 de su importe, cuando se cumplan los siguientes requisitos.

10.2. *Requisitos*

a) Que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión.

b) Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.

c) Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal.

d) Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.

e) Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos e indirectos, correspondientes a los activos objeto de cesión.

10.3. *Cláusulas antiabuso*

El artículo 23 LIS establece que los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, se integrarán en la base imponible en un 50 por 100 de su importe, cuando se cumplan unos requisitos. *A sensu contrario* se integrará el 100 por 100 en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, como es el caso que el cesionario resida en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal, del artículo 23.1 *c*) LIS.

El vínculo con el paraíso fiscal es la residencia, y no el lugar de ubicación del elemento patrimonial objeto de la transacción.

Esta cláusula corrige irregularidades respecto de las operaciones que proporcionan al residente en el paraíso fiscal una ventaja o utilidad a cargo de la entidad residente en territorio español, porque son operaciones vinculadas, pero que resulta difícil probar.

11. Deducción por actividades de exportación

11.1. *Cláusulas antiabuso*

La Ley 36/2006, IRPF ha modificado el artículo 37 LIS. El artículo 37.2.2 LIS establece que no procederá la deducción cuando la inversión o el gasto por actividades de exportación se realice en un Estado o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

La vinculación de la inversión con la creación de sucursales o establecimientos permanentes con el paraíso fiscal depende del lugar de la ubicación de los mismos. Por lo que se refiere a la inversión en entidades filiales la vinculación depende de la residencia.

El nexo de los gastos con el paraíso fiscal depende de la naturaleza de los mismos.

En el supuesto del lanzamiento de productos y apertura de mercados, la vinculación se debe establecer en razón del territorio en el que se realice el gasto; y en el caso de ferias y exposiciones la vinculación dependerá del lugar de su celebración.

11.2. *Porcentajes aplicables a la deducción por actividades de exportación*

Para determinar la deducción por actividades exportación establecida en el artículo 37 LIS, el porcentaje de deducción aplicable en los períodos impositivos será[19].

— Porcentaje 6 por 100 en los períodos impositivos iniciados a partir de 1/1/2009.

— Porcentaje 3 por 100 en los períodos impositivos iniciados a partir de 1/1/210.

12. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios

12.1. *Cláusula antiabuso*

No constituirán elementos patrimoniales válidos para la reinversión los valores representativos de la participación en el capital social o en los fondos propios de entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales. (Art. 42. LIS.)[20]

La Ley 16/2007, de reforma y adaptación de la legislación mercantil modifica el artículo 42 LIS.

12.2. *Importe de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios*

La deducción de la cuota íntegra se determina aplicando un porcentaje a la base de la deducción (artículo 42 LIS) (Disposición Adcicional 8.ª, 34 Ley 16/2007 reforma mercantil).

Se deducirá de la cuota íntegra el 12 por 100 del importe de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales e integrados en la base imponible sometidas al tipo general de gravamen (30 por 100) o a la escala prevista en el artículo 114 LIS a condición de reinversión.

Esta deducción será del 7 por 100, del 2 por 100 o del 17 por 100 cuando la base imponible tribute a los tipos del 25 por 100, 20 por 100 o del 30 por 100, respectivamente.

Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (art. 42 LIS)
1) Integración rentas positivas base imponible. Rentas positivas = V. transmisión − V. adquisición inmovilizado corregidas por depreciación monetaria.
2) Deducción = 12 por 100 x Rentas positivas transmisión E. Patrimoniales para reinversión.
Deducción = 12 por 100 x Plusvalía fiscal.

12.3. *Elementos patrimoniales objeto de la reinversión*

Los elementos patrimoniales en los que debe reinvertirse el importe obtenido en la transmisión que genera la base de la deducción son (art. 42.3 LIS):

1) Los elementos patrimoniales del inmovilizado material o inmaterial afectos a actividades económicas.

2) Los elementos patrimoniales del inmovilizado financiero, es decir, valores representativos de la participación en el capital o fondos propios de cualquier entidad que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de las mismas.

No se entenderán comprendidos los valores que no otorguen una participación en el capital social y los representativos de la participación en el capital social o en los fondos propios de entidades residentes en paraísos fiscales.

[19] FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L. (2007): *Teoría y práctica. Tributos españoles*, Dykinson, Madrid, pág. 430.

[20] OGEA RUIZ, R. (2007): "La legislación española y los paraísos fiscales", en SERRANO ANTÓN, F. (2007): *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid, pág. 1614.

III. CONCLUSIONES. NUEVAS CLÁUSULAS ANTIABUSO EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES ESPAÑOL

La prevención del fraude fiscal debe hacer frente a la evolución de la conducta de los contribuyentes defraudadores, que han pasado de actuar mediante formas de fraude elementales y poco elaboradas a conductas elusivas más sofisticadas que pueden calificarse como de *ingeniería fiscal o planificación fiscal abusiva*.

La Agencia Tributaria ha implantado procedimientos de control informatizados, utilización sistemática de la información en su poder, ha influido en este cambio en los comportamientos defraudatorios.

La Agencia Tributaria ha implantado el *Plan de Prevención del Fraude Fiscal*[21] que analiza nuevas vías de fraude y comportamientos reprobables las actividades relacionadas con el blanqueo de capitales o los casos de internacionalización del fraude la realización de negocios anómalos para dificultar la detección de las conductas defraudatorias.

La internacionalización de la economía y la globalización han convertido el fraude tributario en un fenómeno que transciende las fronteras de los Estados y en el ámbito comunitario la desaparición de las fronteras interiores de la Unión Europea ha originado importantes bolsas de fraude.

Las operaciones con paraísos fiscales y con territorios de baja tributación constituyen fórmulas de planificación fiscal abusiva a afrontar tanto con medidas normativas, organizativas y procedimentales a adoptar por los Estados afectados como mediante el reforzamiento de los mecanismos de cooperación entre Estados.

Coincidimos con la Agencia Tributaria en las siguientes propuestas de medidas normativas estudiadas por el Plan de Prevención del Fraude Fiscal. Creemos necesaria una reforma urgente del Impuesto sobre Sociedades Español a tenor de las circunstancias. Algunas de ellas se recogerán en normas de rango legal:

— Presunciones de residencia.

— Establecimiento de nombramiento obligatorio de un representante por parte de los residentes en paraísos fiscales.

— Identificación de clientes de sucursales en paraísos fiscales de entidades españolas.

En relación con los negocios anómalos que son un tipo de fraude fiscal sofisticado que se caracteriza por la existencia de entramados negociales y figuras contractuales utilizadas por los defraudadores para fines jurídicos diferentes de los que les son propios y de estructuras complejas diseñadas con el objetivo de dar apariencia de legalidad a las conductas defraudatorias y dificultar su detección. Como medidas antileusivas proponemos:

— Elaboración y actualización permanente de una base de datos documental en la que se reflejen las formas de fraude basadas en la utilización de figuras negociales anómalas.

— Incorporación en la base de datos documental como Anexo para cada tipo de fraude de documentación para el mejor conocimiento de las operaciones detectadas y el procedimiento para su regularización.

— Utilización de la base de datos documental tanto para la selección de contribuyentes con comportamientos similares como para facilitar la regularización de los incumplimientos de forma homogénea por los diferentes órganos de la Administración.

En relación con los paraísos fiscales, entendiendo por tales los territorios con regímenes de tributación muy favorables cuyas Administraciones no proporcionan información a otros Estados, aparecen relacionados en el Real Decreto 1080/91. Como medidas antiabuso proponemos:

— Residenciar en un único órgano las funciones de coordinación de las actuaciones de prevención del fraude fiscal internacional.

[21] AGENCIA TRIBUTARIA (2007): *Plan de prevención del fraude fiscal*, *http://www.aeat.es/AEAT/Contenidos_Comunes/Ficheros/Informacion_Institucional/Campanias/Plan_de_prevencion_del_fraude/ppff.pdf*.

— Impulsar la suscripción de acuerdos de intercambio de información con territorios calificados como paraísos fiscales.

— Desarrollo de actuaciones orientadas a mejorar la calidad de la información proporcionada por otros órganos administrativos, previo acuerdo con ellos, sobre entidades extranjeras titulares de inmuebles.

— Control sistemático de la aplicación de las normas antiparaísos fiscales, con chequeos normalizados a someter a los obligados inspeccionados que desarrollen actividades internacionales con apoyo del método informatizado de Ayuda a la Comprobación.

— Ejecución de planes especiales de inspección, a título de ejemplo, respecto de ganancias patrimoniales bursátiles obtenidas por entidades residentes en paraísos fiscales o la aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional.

— Estudiar la posibilidad de establecer presunciones de residencia fiscal en España cuando concurran activos dominantes en nuestro país, analizar la viabilidad de inclusión de las rentas tecnológicas en el régimen de transparencia fiscal internacional, así como la conveniencia de establecer con carácter obligatorio el nombramiento de un representante obligatorio por los residentes en paraísos fiscales.

— Control de la obligatoriedad de la obtención del NIF español cuando se opere en nuestro país, estudiar la posibilidad de establecer obligaciones informativas a cargo de los autorizados de cuentas a nombre de residentes en paraísos fiscales, así como la viabilidad de diseñar medidas cautelares en los casos de disolución de entidades radicadas en paraísos fiscales o que sufran cambios sustanciales en su accionariado.

— Analizar la posibilidad de establecer tipos impositivos agravados para las rentas obtenidas en paraísos fiscales y obligatoriedad de la identificación de los clientes de sucursales de entidades españolas radicadas en paraísos fiscales.

En relación con los territorios de baja tributación, con independencia de los territorios considerados como paraísos fiscales, existen Estados y territorios con estatutos singulares de imposición y regímenes fiscales preferenciales o de privilegio en los que la tributación real y la opacidad fiscal es similar a la de los denominados paraísos fiscales. Proponemos como medidas antifraude fiscal:

— Impulsar la suscripción de nuevos acuerdos de intercambio de información con otros Estados y territorios de baja tributación.

— Análisis de la eficacia de los requerimientos de información cuando se dirijan a otros Estados de la Unión Europea en el marco de la normativa bilateral y comunitaria, para proponer mejoras con estudio de la realización de inspecciones simultáneas cuando la norma o el acuerdo bilateral así lo prevea.

— Controles sistemáticos para comprobar la correcta aplicación de las medidas antiabuso previstas en los convenios suscritos con otros Estados y territorios y chequeo informatizado cuando se trate de obligados inspeccionados con actividad en territorios de baja tributación.

— Aplicación de la cláusula del beneficiario efectivo prevista en los convenios bilaterales o de las cláusulas generales o específicas limitativas de beneficios establecidas en los convenios.

— Estudio de medidas normativas disuasorias o penalizadoras de operaciones con territorios de baja tributación.

— Inclusión en los convenios de cláusulas de intercambio de información y asistencia mutua en materia recaudatoria referidas a todo tipo de impuestos.

En relación con la cooperación internacional entre Estados de la Unión Europea, en el ámbito de la Unión Europea se intercambia automáticamente información entre Estados sobre entregas y adquisiciones intracomunitarias. Sin embargo, la información no está disponible de forma inmediata y, algunas operaciones, como los servicios intracomunitarios, quedan fuera del sistema de intercambio automático. Proponemos las siguientes medidas antiabuso:

— Impulso de la creación en la Unión Europea de una base de datos IVA compartida entre los diferentes Estados miembros, de manera que la información en ella contenida sea accesible para todos los Estados.

— Impulso de los intercambios de información espontáneos basados en criterios de riesgo, que se consideran compatibles con las bases de datos cuya creación se propone

— Iniciativa para alcanzar un acuerdo entre los Estados miembros de la Unión Europea sobre los elementos de información mínimos necesarios para la identificación de los contribuyentes a efectos de la imposición directa.

— Promover la extensión de los acuerdos específicos bilaterales sobre intercambios de información suscritos con nuevos Estados, y prioritariamente a Alemania, Bélgica, Italia, Países Bajos y Reino Unido.

— Incremento de la presencia española en las actividades programadas en materia de prevención del fraude por la Unión Europea, la OCDE, la OLAF y la OMA.

— Organización y participación en controles multilaterales, en el seno de la Unión Europea o en otros ámbitos, que tengan por objeto la detección de operaciones fraudulentas con ramificaciones internacionales, en especial dentro del ámbito de la imposición directa.

— Apoyo al esfuerzo de organizaciones internacionales (UE, OCDE, GAFI) para el control de operaciones de planificación fiscal internacional abusiva.

— Impulso de la celebración de algún seminario internacional sobre el fraude fiscal que podría celebrarse en España.

Para ello, España debe mantener una posición activa promoviendo mejoras en la coordinación y cooperación en la prevención del fraude en el ámbito europeo y mundial, con especial atención al papel a desempeñar por los organismos internacionales.

BIBLIOGRAFÍA

AGENCIA TRIBUTARIA (2007): *Plan de Prevención del Fraude Fiscal. http://www.aeat.es/AEAT/Contenidos_Comunes/Ficheros/Informacion_Institucional/Campanias/Plan_de_prevencion_del_fraude/ppff.pdf.*

ALBERRUCHE HERRAIz, M. (2007): *Memento Fiscal 2007*, Ediciones Francis Lefevre, Madrid.

ALMUDÍ CID, J. M. (2007): "El régimen antielusivo de Transparencia Fiscal Internacional", en SERRANO ANTÓN, F. (2007): *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid.

ALMUDÍ CID, J. M. y SERRANO ANTÓN, F. (2004): "Las medidas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición internacional", en CORDÓN EZQUERRO, T. (dir.) (2004): *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

CALDERÓN CARRERO: *Los Convenios para evitar la doble imposición*.

CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2001): "Medidas antielusión fiscal: medidas antiabuso en los CDIs", en SERRANO ANTÓN, F. (coord.): *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid.

— (2007): "Medidas antiabuso en los Convenios sobre Doble Imposición", en SERRANO ANTÓN, F. (2007): *Fiscalidad Internacional*, CEF Madrid.

CHICO DE LA CÁMARA, P. (2002): "La residencia fiscal y la cláusula del beneficiario efectivo como medidas anti-abuso generales en el *Modelo de Convenio de la OCDE*", en SOLER ROCH, M. T., y SERRANO ANTÓN, F. (dir.): *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española en los convenios para evitar la doble imposición internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

— (2007): "Interpretación y clasificación de los Convenio de Doble Imposición Internacional", en SERRANO ANTÓN, F. (2007): *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid.

CHICO DE LA CÁMARA, P. y HERRERA MOLINA, P. (2004): "Las medidas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición internacional", en CORDÓN EZQUERRO, T. (dir.) (2004): *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

COMISIÓN EUROPEA (2007): Fiscalidad. *http://europa.eu/pol/tax/overview_es.htm. http://europa.eu/scadplus/leg/es/s09000.htm.*

DIÉGUEZ NIETO, C. (2004): "Las medidas antiabuso en el Impuesto sobre Sociedades: el fondo de comercio financiero y las operaciones de reestructuración empresarial", *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 23, Madrid.

EL DERECHO EDITORES (2007): Sentencias del Tribunal Supremo Español y Audiencia Nacional Española relativas a las cláusulas antiabuso, Bases de Datos El Derecho.

FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L. (2007): *Proyecto de Investigación* concedido por el Instituto de Estudios Fiscales a la autora, denominado: "La reforma de las cláusulas antiabuso del Impuesto sobre Sociedades Español".

— (2008): "El régimen jurídico fiscal de la subcapitalización en el artículo 20 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades", *Revista Impuestos*.

— (2010): *Manual del Sistema Fiscal Español. Teoría y Práctica. Fórmulas y Esquemas*, Dykinson, Madrid.

FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001): "Economías de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal", *Quincena Fiscal*, núm. 11.

GRAU RUIZ, A. (2003): *Mutual Assistance for the Recovery of Tax Claims*, Kluwer Law Internacional - Instituto de Estudios Fiscales, La Haya.

GÓMEZ CALLEJA, I. (2002): "Las medidas antielusión en los Convenios par evitar la doble imposición internacional", *Gaceta Fiscal*, núm. 206/2002.

HERRERA MOLINA, P. (2007): "Los convenios de doble imposición ante las libertades comunitarias (análisis de la jurisprudencia del TJCE), en SERRANO ANTÓN, F. (2007): *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid.

HERRERA MOLINA, P. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (2002): "El Fraude de Ley en el Derecho Español", en SOLER ROCH, M. T. y SERRANO ANTÓN, F. (dir.) (2002): *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*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

HERRERA MOLINA, P. y GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. (2004): "¿Asedio a la justicia fiscal en Europa?", *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 251.

KLAUS VOGEL: *On double taxation conventions*.

LINARES GIL, M. (2004): "El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria", *Working Paper*, núm. 225, InDret, Barcelona.

LÓPEZ TELLO, J. (2003): "La «cláusula antiabuso» del Anteproyecto de nueva Ley General Tributaria", *Actualidad Jurídica Uría & Menéndez*, núm. 5, 2003, Madrid.

MAROTO SÁEZ, A. (2005): "Medidas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición internacional", *Documentos de Trabajo*, núm. 22/05, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. (2002): "Las medidas anti-elusivas/anti-abuso internas y los convenios para la eliminación de la doble imposición internacional", en SOLER ROCH, M. T. y SERRANO ANTÓN, F. (dir.): *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho Comunitario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

OECD (2000): *El Modelo de Convenio de la OECD para evitar la doble imposición internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

— (2002): *Model Tax Convention*, OECD, París.

OGEA RUIZ, R. (2007): "La legislación española y los paraísos fiscales", en SERRANO ANTÓN, F. (2007): *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid.

PALAO TABOADA, C. (2007): "La Subcapitalización" en SERRANO ANTÓN, F. (2007): *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid.

SANZ GADEA, E. (2005): "Medidas antielusión fiscal", *Documentos del Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 13/2005, Madrid.

SERRANO ANTÓN, F. (dir.) (2002): "Las medidas antiabuso en los convenios para la evitar la doble imposición internacional", en SOLER ROCH, M. T. y SERRANO ANTÓN, F. (dir.): *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho Comunitario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

SERRANO ANTÓN, F. (dir.) (2007): *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid

SOLER ROCH, M. T. y SERRANO ANTÓN, F. (dir.) (2002): *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*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LUXEMBURGO (2007): Jurisprudencia relativa a las cláusulas antiabuso en el Derecho Comunitario. *http://curia.europa.eu/jurisp/cgibin/form.pl?lang=es&newform=newform&jurcdj=jurcdj&docj=docj&docnoj=docnoj&typeord=ALLTYP&numaff=&ddatefs=&mdatefs=&ydatefs=&ddatefe=&mdatefe=&ydatefe=&nomusuel=&domaine=&mots=Fiscalidad&resmax=100&Submit=Buscar.*

VEGA BORREGO, F. (2003): "Medidas antiabuso y convenios de doble imposición", en RODRÍGUEZ ONDARNZA, J. A. y FERNÁNDEZ PRIETO, A. (dir.): *Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid.

Calificación de conductas elusivas: anotaciones críticas a la jurisprudencia sobre simulación en el ámbito tributario

FLORIÁN GARCÍA BERRO
(Universidad de Sevilla)

RESUMEN

La presente comunicación contiene un examen crítico de la jurisprudencia más reciente del Tribunal Supremo sobre el recurso a la declaración de simulación como fórmula para combatir las conductas elusivas del tributo. El trabajo persigue poner en evidencia sus defectos más relevantes.

Como preámbulo, con objeto de fijar las bases metodológicas, se han introducido unas breves reflexiones sobre las pautas elementales que han de regir la calificación jurídica de los hechos con relevancia tributaria, de acuerdo con el marco constitucional y legal aplicable.

El estudio se completa con un apartado de conclusiones, donde se sugiere la adopción de medidas legales para tratar de mejorar la situación presente, en la línea de eliminar los límites que condicionan la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

I. INTRODUCCIÓN

El objetivo principal de esta comunicación es abordar un comentario crítico de la línea de jurisprudencia que en los últimos años viene recurriendo a la categoría de la simulación como fórmula para reaccionar frente a las conductas elusivas de los tributos. Con carácter previo, no obstante, creo preciso formular algunas reflexiones sobre el proceso abstracto de interpretación-calificación en materia tributaria, que justifican el enfoque metodológico adoptado para llevar a término este análisis y condicionan sus conclusiones finales. Considero también oportuno anotar que, en esencia, las ideas que paso a exponer se hallan recogidas y desarrolladas de manera más extensa en un artículo que he publicado este año en el número 145 de la *Revista Española de Derecho Financiero*. Quien haya tenido la paciencia de leerlo conocerá pues de antemano la opinión que tengo en sustancia sobre el asunto y los principales argumentos con los que trato de sustentarla[1].

II. ALGUNAS IDEAS ELEMENTALES SOBRE EL PROCESO DE INTERPRETACIÓN-CALIFICACIÓN

II.1. El marco constitucional

El primer presupuesto básico que estimo imprescindible dejar sentado es que el análisis de la Constitución Española no permite deducir a mi juicio la existencia de condicionantes específicos que afecten al proceso de interpretación-calificación en el ámbito del ordenamiento tributario, esto es, distintos de los que operan en cualquier otra rama del derecho. Considero, en particular, que el principio de seguridad jurídica no impone una exigencia especial de tipicidad en esta esfera. Por otra parte, aun reconociendo que la consideración económica de los hechos puede cumplir una función relevante como criterio teleológico en la interpretación de las normas tributarias, ello nunca puede justificar que se desvirtúe el carácter jurídico del proceso interpretativo. Ciertamente, la exigencia de que la contribución se produzca de

[1] GARCÍA BERRO, F.: "Sobre los modos de enfrentar la elusión tributaria y sobre la jurisprudencia tributaria en materia de simulación", *Civitas REDF*, núm. 145, 2010.

acuerdo con la capacidad económica de cada cual, en términos de generalidad, igualdad y progresividad, no sólo vincula al legislador, sino que se proyecta también sobre la actuación de los poderes públicos que aplican la norma. Éstos deben poner la máxima diligencia para evitar que la realización del mandato normativo favorezca una distribución injusta de la carga fiscal[2]. Sin embargo, lo anterior no significa que la naturaleza económica de los hechos deba constituirse en criterio dominante para establecer los efectos de las normas, llegando a justificar una transgresión de los límites estrictos de la función interpretativa. La interpretación es un proceso jurídico tendente a esclarecer el significado del mandato normativo. No es posible corregir la configuración de dicho mandato cada vez que se considere que su sentido original no satisface de forma adecuada el principio de capacidad económica[3]. La finalidad de la norma, que sirve de referente a la interpretación teleológica, se encuentra expresada precisamente dentro de los límites que impone el sentido de sus términos[4]. No cabe, con la excusa de desentrañar dicha finalidad, prescindir de la naturaleza jurídico-material del molde que aloja la realidad económica subyacente[5]. Ello supondría una vulneración del principio de legalidad y un ejercicio inaceptable de arbitrariedad[6].

II.2. La interpretación y la calificación en la LGT

II.2.1. *El carácter exclusivamente jurídico del proceso de interpretación y calificación*

Creo que las afirmaciones anteriores se ven plenamente respaldadas al examinar los preceptos que la LGT dedica a la interpretación y a la calificación. En efecto, si algo resulta evidente a la vista del artículo 12. 1 LGT es que a su tenor queda descartada cualquier especialidad interpretativa en este ámbito. El artículo 13 LGT, por su parte, viene a confirmar que la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios, constituye el único parámetro para la exigencia de las obligaciones tributarias. Así pues, para comprobar la subsunción de unos hechos en el presupuesto normativo, el intérprete debe atender en exclusiva a criterios lógico-jurídicos. El resultado de la calificación dependerá así en exclusiva de la correspondencia lógica existente entre el perfil jurídico de los hechos reales, delimitado a partir de la consideración que éstos merecen de acuerdo con las categorías del derecho, y el contorno del presupuesto abstracto, siempre jurídico, de la norma tributaria[7]. Se confirma así que el resulta-

---

[2] De acuerdo con la STC 50/1995, de 23 de febrero, "La elevación del deber de tributar a un nivel constitucional se encuentra en los principios de generalidad y solidaridad en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, dentro de un sistema tributario justo (art. 31 CE) y lleva consigo la necesidad de impedir una distribución injusta de la carga fiscal, ya que lo que unos no pagan debiendo pagar lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar" (FJ 6.º).

[3] Siguiendo a SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, vol. IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, págs. 599-600, si el presupuesto normativo del tributo no es coherente con los criterios de justicia distributiva adoptados por el texto constitucional, nos encontraríamos ante "un hecho imponible sin fundamento constitucional, y, por tal razón, impugnable". De ahí extrae la siguiente conclusión COMBARROS VILLANUEVA, V. E.: "La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica (Algunas reflexiones a propósito del concepto de «propiedad económica» en el Impuesto sobre el Patrimonio)", *Civitas REDF*, número 44, 1984, pág. 502: "ciertamente, a pesar de la vinculación del legislador al principio constitucional de igualdad en la imposición y, dentro de él, al de capacidad contributiva, puede suceder que no se sujete a tal exigencia. En dicho supuesto, no es tarea de la interpretación adaptar los presupuestos de hecho de los impuestos a aquella exigencia, sino del Tribunal Constitucional que será el organismo que deba pronunciarse sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la correspondiente ley".

[4] Como advierte RUIZ TOLEDANO, J. I.: *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*, CISS, Valencia, 1998, pág. 45, aunque el resultado del acto interpretativo puede ser una interpretación amplia (extensiva) o estricta (restrictiva), y cualquiera de los dos resultados supone una interpretación *correctiva*, "conviene que esta terminología no induzca a error, ya que la interpretación siempre debe ajustarse a lo dispuesto en la norma". BÁEZ MORENO, A.: "Algunas reflexiones sobre la prohibición de analogía en Derecho Tributario", en *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo I, Aranzadi, 2010, pág. 457, defiende con firmeza la vinculación de la actividad interpretativa a los límites que impone el sentido posible de los términos de la norma, llegando a afirmar que de otro modo "habría que reconocer la absoluta inutilidad del lenguaje como vehículo de expresión del Derecho".

[5] "Semejante proceder equivaldría a dejar de considerar el tributo como instituto jurídico, toda vez que, por razones que han sido antes ampliamente expuestas, el «hecho imponible» pertenece a la «realidad jurídica», en tanto que, como es obvio, la «relación económica» se inserta en la «realidad económica».". SAINZ DE BUJANDA, F.: *ob. cit.*, pág. 600.

[6] Como advierte la STC 194/2000, de 19 de julio, no cabe corregir por vía interpretativa las "consecuencias absurdas de un precepto" (la disposición adicional 4.ª de la Ley de Tasas), "distorsionando" su letra, porque ello supondría "una reconstrucción de la norma misma no explicitada debidamente en el texto legal impugnado y, por ende, la creación de una norma nueva, con la consiguiente asunción por el Tribunal Constitucional de una función de legislador positivo que constitucionalmente no le corresponde (SSTC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 11; y 96/1996, de 30 de mayo, FJ 22)" (FJ 4.º).

[7] Debe tenerse presente que, como observara hace décadas SAINZ DE BUJANDA, F.: *ob. cit.*, págs. 569 y ss., el presupuesto de hecho del tributo siempre tiene, por formar parte de la propia estructura de la norma, naturaleza jurídica.

do de la labor interpretativa no puede ser la deformación del presupuesto de la norma, en nombre de la finalidad económica del tributo, a fin de atraer al ámbito del gravamen realidades cuya esencia jurídica no se corresponde con la delimitación abstracta de aquel presupuesto. Ello supondría despreciar la norma misma, incurriendo de ese modo en un inadmisible ejercicio de arbitrariedad.

II.2.2. *El protocolo de calificación de acuerdo con la LGT*

Irrelevancia del nomen iuris.—Siguiendo pues las pautas lógicas a que debe ajustarse el proceso de interpretación-calificación, y de acuerdo con el itinerario que marca a tal efecto el artículo 13 LGT, el primer paso antes de aplicar la norma a unos hechos potencialmente gravables es comprobar que la denominación usada por los interesados se corresponde con el contenido material de los actos, negocios u operaciones que aquéllos a su vez declaran haber celebrado. En caso de discrepancia, el artículo 13 ordena como es sabido prescindir de la denominación empleada y atender al contenido real[8]. Este primer acto del proceso no debe confundirse con la comprobación, también necesaria pero lógicamente posterior, de que la situación jurídica que las partes han declarado establecer no constituye una mera apariencia simulada con objeto de engañar a terceros[9].

Irrelevancia de los vicios o defectos.—Como es sabido, el artículo 13 ordena en su inciso final que la calificación se haga prescindiendo de los defectos que puedan afectar a la validez del acto o negocio celebrado. No parece necesario a estas alturas extenderse en consideraciones sobre el significado del precepto en este punto. El gravamen ha de exigirse en atención a la realidad establecida de acuerdo con los actos y estipulaciones de los interesados, los cuales surten todos sus efectos jurídicos en tanto no medie una resolución judicial que declare la existencia de un vicio y sus eventuales consecuencias invalidantes. Distinto es que el aplicador de la norma deba verificar que, al margen de posibles vicios o defectos, el contenido declarado públicamente por los interesados se corresponde con la realidad de los actos o negocios verdaderamente celebrados.

Comprobación de autenticidad del contenido hecho público.—Según se acaba de afirmar, lo que sí debe hacer la Administración al aplicar la norma es indagar la autenticidad de la situación jurídica que las partes declaran haber instaurado. Si existen evidencias suficientes de que su contenido público es una mera apariencia que no responde a la realidad, la calificación deberá efectuarse de acuerdo con los hechos auténticos que las partes han tratado de ocultar. A tal efecto deberá declararse la existencia de simulación, conforme a lo previsto en el artículo 16.1 LGT. Como se sabe, la simulación supone que el acto o negocio que los sujetos dicen haber realizado no ha tenido lugar realmente: su celebración se declara sólo con objeto de crear una apariencia que sirva de pantalla para ocultar a terceros la auténtica realidad. La realidad puede ser la ausencia de negocio -simulación absoluta- o la existencia de un negocio distinto del que se dice haber celebrado -simulación relativa-. La simulación implica así una divergencia entre la declaración de los sujetos y la situación jurídica real derivada de los auténticos pactos concluidos entre ellos. Pues bien, al calificar los hechos, el órgano administrativo debe valorar si se da o no esa divergencia y, en caso afirmativo, exigir el gravamen atendiendo a la situación jurídica real oculta tras el negocio simulado. A tal efecto, como es normal, será necesario que se aporten por la Administración los elementos de prueba que acrediten la simulación. Sobre las dificultades que entraña esta prueba y el modo correcto de llevarla a cabo reflexionaré más adelante.

La coherencia entre los actos o negocios celebrados y los resultados que de ellos se siguen.—Sólo llegados a este punto, es decir, una vez fijada de modo fiel la realidad a la que ha de aplicarse la

[8] Tal como expresa ROSEMBUJ, T.: *La simulación y el fraude de ley en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, 1996, páginas 16-17, "previo a la identificación del tipo legal que corresponda, la subsunción de los hechos debe tomar en consideración el *contenido* que las partes otorgan a la forma jurídica celebrada. La calificación puede prescindir de las formas atribuidas; pero no del *sustrato* del acuerdo de los interesados, aunque su finalidad consista en la evasión, y éste permitirá establecer cuáles son los efectos que se pretenden con la realización de los actos o negocios jurídicos".

[9] Como dice PALAO TABOADA, C.: *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, obra colectiva, Centro de Estudios Financieros, 2004, págs. 66-67, "la denominación que las partes hayan dado al negocio es claramente irrelevante a efectos de su interpretación y calificación. Lo mismo hay que afirmar respecto de la forma, si ésta se entiende en el sentido de forma externa (*v. gr.*, términos utilizados), no en el de tipo negocial. Que este último no es el significado del término «forma» en la frase analizada se deduce de la consideración de que la determinación del tipo de negocio utilizado es precisamente el fin de la calificación y, lejos de prescindir del tipo elegido por los interesados –con arreglo al Derecho privado aplicable–, el criterio legal de calificación exige, en principio, estar a él".

norma, se puede y se debe comprobar si los actos o negocios celebrados, considerados de forma individual o en su conjunto, son idóneos, en términos jurídicos, para la consecución de los resultados que con ellos se alcanzan. Dicho de otro modo, ha de determinarse si las formas jurídicas empleadas constituyen el cauce natural que el derecho brinda para la producción del resultado obtenido o, por el contrario, se ha hecho de ellas un uso artificioso o impropio con la consecuencia aparente de eludir de manera total o parcial el gravamen. Cuando se constate esto último, lo razonable es que el ordenamiento reaccione aplicando a los actos o negocios celebrados el gravamen propio de aquellos otros que hubieran conducido a idéntico resultado, de haber obrado las partes conforme a los cauces jurídicos naturales[10]. Como se ve, la situación descrita se ajusta, en sustancia, a la figura clásica del fraude a la ley tributaria o, en los términos del vigente artículo 15 LGT, al supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Aunque el presente trabajo no tiene por objeto abordar con hondura esta cuestión, considero oportuno decir que, a mi juicio, para dispensar a este tipo de actuaciones la tributación propia de las formas jurídicas eludidas bastaría en principio ajustarse de manera estricta al proceso lógico-jurídico de interpretación-calificación, sin necesidad de observar especiales formalidades[11]. Pese a ello el legislador español ha optado por establecer a tal efecto una cláusula general antielusiva cuya aplicación queda sujeta a ciertas limitaciones que es inexcusable respetar: la necesidad de obtener el informe favorable de un órgano centralizado –la Comisión consultiva regulada en el artículo 159 LGT– y la improcedencia de sancionar la conducta elusiva.

II.3. Diferencias esenciales entre la calificación de conductas elusivas, la integración por analogía y la interpretación económica

Dedicaré este apartado a subrayar las diferencias esenciales existentes entre el desarrollo del proceso de interpretación-calificación de conformidad con las pautas que se acaban de exponer y el empleo de métodos y técnicas de interpretación o integración que, ya sea por su oposición a principios de rango constitucional –la interpretación económica– o ya por hallarse legalmente muy restringido su uso -la analogía- no son susceptibles de emplearse –o lo son en todo caso de manera muy limitada– como reacción para corregir los efectos tributarios derivados de la actuación de los sujetos.

Así, cuando se constata que los actos o negocios celebrados tienen carácter artificioso –fraude de ley o conflicto– y, en razón de ello, se les atribuyen las consecuencias tributarias propias de las formas jurídicas eludidas, no estamos ante un ejercicio de integración por analogía[12]. Cuando el interesado manipula el molde jurídico, produciendo resultados naturalmente ajenos al tipo negocial empleado, el hecho de que este tipo negocial se encuentre –total o parcialmente– libre de tributación no autoriza a hablar de laguna[13]. Lo que sucede en tal caso es que el ordenamiento contempla el gravamen propio del negocio que se tenía que haber celebrado rectamente y, con ello, no es que no haya previsto, sino que rechaza de forma implícita, la consecución de los efectos propios del citado negocio median-

[10] Tal como indico en un trabajo anterior (*ob. cit.*, pág. 67), "considero en suma que, cuando se manipula un molde negocial, desnaturalizándolo, para obtener los efectos propios de un negocio distinto más gravado, una interpretación institucional del ordenamiento –inspirada en un razonable rechazo de toda maquinación urdida para burlar sus designio— ha de conducir de modo inexorable a calificar la realidad de acuerdo con la sustancia jurídica –no económica– de la operación". Como allí señalo en nota, DE CASTRO veía en esta variante interpretativa una forma de interpretación teleológica como reacción natural frente al negocio en fraude de ley, pues "si el Código Civil refuerza la eficacia de las leyes frente a las artimañas de los leguleyos, (...) la doctrina interpreta las leyes de acuerdo con su finalidad práctica (interpretación teleológica), y la calificación jurídica de los actos se hará en atención a su significado real, sea la que fuere la denominación con la que se les presenten, el disfraz bajo el que se les oculte o los procedimientos y rodeos empleados. La condena del fraude es por ello general, realista e implícita". DE CASTRO, F.: "El negocio jurídico", *Tratado práctico y crítico de Derecho Civil*, tomo X, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, Madrid, 1971, pág. 372.

[11] A fin de cuentas, tal y como pone de manifiesto SANZ GADEA, E.: "Medidas antielusión fiscal", Instituto de Estudios Fiscales, *Documentos*, núm. 8, 2009, pág. 220, "la línea fronteriza entre el conflicto y la calificación es muy tenue, pues, en efecto, la calificación penetra en la realidad de los hechos producidos, en ocasiones oculta o desfigurada tras negocios inusuales o impropios, para permitir la subsunción de los mismos en la norma que corresponde. Pues bien, esta norma será, en general, la que corresponde a los negocios apropiados o usuales para obtener el resultado práctico alcanzado efectivamente".

[12] En este punto considero en sustancia correcta la conclusión de SIOTA ÁLVAREZ, M.: "Analogía y fraude a la ley tributaria", *Civitas REDF*, núm. 139, 2008, págs. 519 y ss., quien razona por extenso la improcedencia de equiparar el fraude de ley tributaria a la analogía.

[13] Como afirma ESCRIBANO, F.: "La nueva LGT: algunas cuestiones polémicas", *Estudios Financieros-Contabilidad y Tributación*, núm. 272, 2005, pág. 85, el fraude de ley no pretende, "a diferencia de la analogía, colmar lagunas del ordenamiento, sino acabar con comportamientos que tratan de sustraerse a éste".

te el uso forzado de una forma jurídica menos gravada. Así las cosas, la interpretación de la norma desde una perspectiva institucional conduce a despreciar el molde jurídico que las partes han empleado de manera forzada y torcida, y a calificar la realidad formal de acuerdo con el tipo negocial que naturalmente debió alojarla[14]. Aunque contra esta solución se han esgrimido razones basadas en la necesidad de proteger la seguridad jurídica[15], entiendo sin embargo que quien actúa con artificio, forzando los moldes negociales para obtener un resultado que el derecho reprueba, se aleja por voluntad propia de la protección que la seguridad jurídica le dispensa[16].

Por último, aunque un examen superficial tal vez pudiera producir una sensación distinta, la aplicación del tributo en los términos que han quedado expuestos está también muy lejos del método propio de la interpretación económica o funcional. En efecto, la razón última del resultado interpretativo que aquí se propugna reside en el propio ordenamiento jurídico, pues supondría un contrasentido admitir que el ordenamiento otorgase protección a conductas cuyo único designio fuera desfigurar las instituciones jurídicas para obtener a través de ellas resultados contrarios a los que, de acuerdo con su naturaleza, les son propios. La interpretación económica, por el contrario, prescinde de la razón jurídica y combate el recto uso de un molde negocial por el mero hecho de que con él se obtenga un resultado económico similar o equivalente al de otros actos o negocios gravados de forma más intensa. El resultado interpretativo tiene, por tanto, como única razón de ser en este otro caso, no un fundamento de orden jurídico sino la equivalencia de situaciones en términos económicos.

II.4. El empleo regular de cauces jurídicos menos gravados (*economías de opción*) y sus consecuencias

Nada impide que la actuación de las partes, sin ser artificiosa de conformidad con los parámetros que se han expuesto, tenga como efecto un trato ventajoso en comparación con el gravamen previsto, en la generalidad de los casos, para manifestaciones equivalentes de capacidad económica. Se trata de situaciones designadas por lo común con el término *economías de opción*[17]. A diferencia de lo que ocurre con el llamado fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria, en estos casos los interesados no han desfigurado en modo alguno los perfiles de la modalidad negocial produciendo un resultado ajeno o impropio de la misma o evitando que despliegue con plenitud los efectos que le son propios o naturales[18]. Es el propio ordenamiento el que, rectamente interpretado, determina un trato tributario privilegiado para determinadas formas jurídicas. La presencia de una alternativa negocial lícita menos gravada que otra de resultados equivalentes implica siempre un déficit de neutralidad, lo que la hace aparecer en tensión con los principios materiales que, de acuerdo con el artículo 31.1 CE, inspiran el sistema tributario en su conjunto[19]. La situación, sin embargo, puede ser admisi-

[14] GODOI, M. S.: *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, 2005, página 70, señala en esta línea que "el fraude a la Ley tributaria constituiría un desarrollo judicial del Derecho, una aplicación de la norma eludida o defraudada a través de una interpretación y de una calificación «potenciadas» de la norma y de los hechos respectivamente, que rebasaría el conjunto de los posibles sentidos literales de las expresiones lingüísticas de la norma –con lo cual requerirá que se acentúen las exigencias de justificación de la decisión judicial–".

[15] Los opone, y de manera muy firme, FERREIRO LAPATZA, J. J.: "Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal", *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2001 (BIB 2001, 2434), pág. 10.

[16] Véase los términos con que se emplea Lord HOFFMAN para expresar esta misma idea en la decisión del caso *Carreras* (utilizamos como fuente PÉREZ ROYO, F.: "La doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal (examen de casos recientes)", *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2005 (BIB 2005, 1119), pág. 14: "En la práctica las situaciones de incertidumbre se producen sólo en aquellos casos de transacciones en las que se han insertado pasos carentes de propósito económico (*commercial*). Esta inseguridad es algo que los arquitectos de este tipo de transacciones deben estar dispuestos a aceptar".

[17] Como es generalmente conocido, la expresión *economía de opción* fue acuñada por LARRAZ LÓPEZ, J.: *Metodología aplicativa del Derecho tributario*, Ed. Rev. Der. Priv., 1952. Véanse en especial págs. 61 y ss.

[18] ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: "Planificación fiscal y economía de opción", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 6, 2006 (BIB 2006, 832), pág. 12, razona que "para calificar unos hechos como constitutivos de una economía de opción, parece un criterio muy razonable exigir que los negocios en cuestión respondan a finalidades (...) distintas de la estrictamente fiscal, sin que ésta deba quedar excluida", y añade a continuación que "si, como parece lógico y fácilmente comprensible, cualquier negocio jurídico debe responder al objeto que le es propio, e identificarse con las características y finalidades de los que le reviste el ordenamiento jurídico privado, dándose estas circunstancias, con toda seguridad, la operación a cuya realización sirve no tendrá como única motivación la de orden fiscal".

[19] Así, de acuerdo con la STC 134/1996, de 22 de julio, el vehículo más común para materializar estas *economías de opción*, esto es, las exenciones, constituyen "excepciones al deber de contribuir establecido en el artículo 31.1 CE" (FJ 6 B).

ble siempre que tenga su origen en la finalidad de reforzar otros valores constitucionales distintos de los mencionados en el citado precepto de la *Carta Magna*[20]. En tales condiciones, la *economía de opción* debe considerarse legítima y ninguna razón habrá para combatir sus efectos a través del proceso de interpretación y calificación.

Distinto es lo que sucede cuando, al aplicar la norma, se advierte que, existiendo dos alternativas negociales equivalentes en términos de capacidad económica, el ordenamiento tributario contempla una tributación privilegiada para una de ellas sin existir un fundamento constitucional que así lo justifique. La situación descrita puede obedecer a su vez a dos causas: una decisión consciente del legislador o bien un defecto involuntario de técnica normativa del que se deriva una situación no deseada de falta de neutralidad[21]. La duda que surge entonces es si el operador jurídico –el poder público que aplica las normas tributarias– dispone de algún instrumento técnico apto para reconducir la situación expuesta, con objeto de anular la alternativa fiscalmente más favorable si la considera contraria a los valores constitucionales. En el primer caso, esto es, cuando la circunstancia que se acaba de reseñar responde a la voluntad del legislador, parece obvio que la respuesta ha de ser negativa: una vez agotado el proceso interpretativo, si se obtiene la conclusión de que el ordenamiento dispensa un tratamiento diferente a dos manifestaciones idénticas de capacidad económica, el hecho de que ello no esté constitucionalmente justificado no permite recrear la norma para acomodarla al sistema constitucional de valores[22]. No es lo mismo interpretar la norma de acuerdo con la Constitución –tarea que corresponde siempre al operador jurídico en cualquier fase del proceso aplicativo– que despreciar el tenor inequívoco del mandato normativo, por muy inconstitucional que éste se repute. El ordenamiento establece a tal efecto vías específicas para recabar la intervención del Tribunal Constitucional, con objeto de expulsar del ordenamiento la norma inconstitucional –no para reconstruirla–. Entretanto, el operador jurídico no puede soslayar su mandato. No debe ser distinta la conclusión a mi modo de ver en el segundo caso, esto es, cuando la existencia de una alternativa negocial menos gravada tenga su causa en un defecto de técnica legislativa[23]. El hecho de que el legislador no fuera consciente de estar introduciendo una alternativa favorable de tributación no es razón que permita al mero intérprete, una vez agotados los recursos que ofrece el procedimiento hermenéutico, omitir los efectos que de modo concluyente derivan de la norma misma, por mucho que los considere incompatibles con los principios constitucionales[24].

En cuanto a la posibilidad de que para corregir este tipo de situaciones –que podríamos llamar *economías de opción inconstitucionales*– sea viable el recurso a la analogía, es preciso distinguir de nuevo en función de las dos hipótesis señaladas. Así, si la *economía de opción* fuera el resultado de una

---

[20] Es de sobra conocido que la norma tributaria puede utilizarse para la consecución de fines extrafiscales, si bien es preciso que tales fines, "sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza" (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13).

[21] Esta dicotomía ha sido puesta de relieve por la STC 46/2000, de 17 de febrero, al distinguir entre economías de opción "deseadas" e "indeseadas". La distinción responde en esencia a lo que GONZÁLEZ SEIJO, J. M.: "Economía de opción y fraude de ley: visión de una disyuntiva tributaria típica a través de un caso concreto, los bonos austríacos", *Carta Tributaria (Monografías)*, núm. 308, 1999, pág. 7, denomina "economías fiscales" y "economías a secas": "La doctrina suele distinguir entre economías de opción explícitas e implícitas. Las primeras se califican como economías de opción a secas, a las segundas se las denomina economías fiscales. Las primeras son las ofrecidas directamente por el legislador, las que están expresas".

[22] El intérprete no está facultado para recrear la norma, pues como con toda la razón ha afirmado nuestro Tribunal Constitucional, ello constituiría "una reconstrucción de la norma misma no explicitada debidamente en el texto legal impugnado y, por ende, la creación de una norma nueva, con la consiguiente asunción por el Tribunal Constitucional [por el intérprete de la norma en nuestro caso] de una función de legislador positivo que constitucionalmente no le corresponde" (STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 4.º).

[23] GONZÁLEZ GARCÍA, E.: "El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia", *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, núm. 21, Aranzadi, Pamplona, 2001, págs. 34-35, alerta sobre el riesgo de distinguir, dentro de las "economías de opción", un tipo específico formado por las "economías de opción indeseadas" –tal y como hemos visto que hace la STC 46/2000, de 17 de febrero– porque se puede terminar por dispensar a estas últimas el tratamiento propio de las operaciones realizadas en fraude de ley, o mediante artificio: "siguiendo este camino podríamos encontrarnos a la vuelta de la esquina con que el sacrosanto principio de capacidad contributiva habría dejado de ser un límite al poder tributario normativo del Estado y garantía de trato justo para el contribuyente, para convertirse en una especie de bula para seguir la riqueza de los contribuyentes allí donde la riqueza se encuentre".

[24] Al fin y al cabo, como bien señala FERREIRO LAPATZA, J. J.: *ob. cit.*, pág. 11, el responsable de la situación en este caso es el legislador e, indirectamente, la propia Administración que tiene en sus manos la iniciativa para modificar las normas. Por lo demás, tal y como pone de relieve ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *ob. cit.*, pág. 13, "la permanencia en el tiempo de la norma que presuntamente se reputa deficiente en la medida en que es susceptible de ser utilizada para maniobras consideradas como elusivas no deja de ser una manera de que el legislador ratifique su conformidad con ese estado de cosas".

decisión consciente del legislador, es obvio que no cabría hablar de laguna, lo que haría improcedente acudir a la analogía[25]. Por cuanto se refiere al otro supuesto, es decir, cuando la situación obedezca a un defecto de técnica legislativa por descuido o imprevisión, tampoco parece probable que lleguen a darse las condiciones necesarias para aplicar el gravamen por analogía. Más que una laguna lo que se dará en estos casos la mayoría de las veces es la posibilidad –no advertida por el legislador al producir la norma– de aplicar a un determinado hecho o negocio un precepto específico generador de una tributación favorable (exención, bonificación, deducción de gastos, diferimiento en la imputación temporal de ingresos, etc.)[26]. Y si no hay laguna, carece de justificación acudir al procedimiento analógico[27]. Por otra parte, en los contados casos en que el defecto legislativo produzca una verdadera laguna, como sucedería por ejemplo si se delimitase el hecho imponible dejando fuera de él situaciones que deberían ser gravadas de acuerdo con el plan del legislador, el recurso a la analogía encontraría el obstáculo legal de la prohibición prevista en el artículo 14 LGT.

III. EL ABUSO DE LA DECLARACIÓN DE SIMULACIÓN EN LA JURISPRUDENCIA

III.1. Síntesis de la jurisprudencia sobre simulación en el ámbito tributario

La existencia en nuestro derecho de especiales limitaciones para enfrentarse al uso artificioso o impropio de las formas jurídicas –por el cauce de la declaración de fraude a la ley, bajo la LGT de 1963, o del conflicto en la aplicación de la norma, de acuerdo con la vigente LGT–, ha hecho que la Administración busque siempre fórmulas distintas más directas y eficaces para combatir este tipo de conductas. Dentro de esta línea destaca, en los últimos años, el discutible recurso a la declaración de simulación[28], cuyo empleo en la práctica se viene sustentando con demasiada frecuencia, como enseguida se verá, en un entendimiento excesivamente laxo de las posibilidades que ofrece la prueba indirecta del comportamiento simulado[29].

La preocupación que suscita el hecho reseñado se agrava, por otra parte, al comprobar cómo la jurisprudencia ha prestado su respaldo al empleo generoso de la prueba indirecta o indiciaria a los fines señalados. Uno de los primeros exponentes de esta línea es la STS de 20-9-2005 (RJ 2005, 8361), donde se concluye que el encabalgamiento de negocios realizado por las partes constituía una realidad simulada –se trataba de una venta de acciones con precio aplazado a una sociedad interpuesta y de la subsiguiente

[25] Con toda la razón nos pone en alerta ESCRIBANO, F., sobre el error que supone utilizar la figura del fraude a la ley para atacar supuestos de economía de opción. *Cfr.*: "El conflicto en la aplicación de las normas y la simulación en la JTC", ponencia en las *Jornadas sobre la lucha contra el fraude fiscal: procedimientos y medidas administrativas y penales*, Universidad de Almería, septiembre de 2010 (a la gentileza de su autor debo la posibilidad de consultar el original, antes de su publicación). HERRERA MOLINA, P. M. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: "El fraude a la ley tributaria en el derecho español", en *Las medidas antiabuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario*, obra colectiva (dirigida por SOLER ROCH, M. T. y SERRANO ANTÓN, F.), Instituto de Estudios Fiscales, 2002, págs. 29-30, califican este tipo de hipótesis, no como laguna, sino como *espacio libre de regulación*.

[26] De acuerdo con BÁEZ MORENO, A.: *ob. cit.*, págs. 467 y ss., la técnica de integración apropiada en este caso sería más bien la llamada reducción teleológica, distinta de la analogía. No obstante, igual que el citado autor, aunque por razones diversas, considero dicha técnica impracticable porque opino que excede el proceso normal de interpretación-calificación sin hallarse reconocida de forma explícita en nuestro ordenamiento. Discrepo de él cuando opina que la reducción teleológica sería el instrumento idóneo para hacer frente también a la *captación artificiosa de beneficios fiscales*, pues éste es un supuesto distinto de la economía de opción, en el que bastaría el proceso ordinario de calificación para reconducir los hechos a la tributación que hubiera sido propia de las formas jurídicas eludidas.

[27] HERRERA MOLINA, P. M. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *ob. cit.*, pág. 30, sí parecen considerar que estos supuestos son también constitutivos de laguna, pues "cuando el legislador adopta soluciones concretas en la regulación de un instituto tributario debe desarrollarlas coherentemente, lo que presupone la existencia de un plan. Si incurre en deficiencias no deseadas, generará lagunas jurídicas y ofrecerá elementos para su integración analógica". En todo caso, los autores reconocen que "el legislador *dificulta* la integración del ordenamiento al regular de modo casuístico, oportunista e irreflexivo la materia tributaria, y al minusvalorar con excesiva frecuencia el principio de capacidad económica".

[28] ZORNOZA PÉREZ, J.: "La simulación en Derecho tributario", en *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo I, Aranzadi, 2010, pág. 554, constata que en ocasiones el recurso a la simulación no es más que una vía de eludir el procedimiento para la declaración de fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria y para hacer posible la imposición de sanciones e incluso la incriminación por delitos contra la Hacienda Pública.

[29] Para una síntesis precisa y actualizada de la evolución de esta línea de actuación, desde el empleo de la categoría del negocio indirecto, como si fuera algo distinto del fraude de ley, hasta la inclinación más reciente por acudir a la declaración de simulación, puede consultarse el trabajo de SANZ GADEA, E.: *ob. cit.*, págs. 221 y ss.

venta por ésta de las mismas acciones al contado a una tercera sociedad–. A tal objeto se invoca el instrumento de la prueba indirecta, expresándose como razonamiento deductivo decisorio el hecho de que, puesto que el propósito original inequívoco de las partes era una transmisión simple al contado de las acciones, los negocios intermedios que se formalizaron para obtener los efectos deseados –diferir la tributación, acompasándola a los términos de la venta a plazos– no se celebraron realmente. Tales argumentos suponen la confirmación de la doctrina expresada en relación con supuestos similares por las SSAN de 25-3-2004 (dos, JT 2004, 998 y JT 2004, 999), y de 20-1-2005 (JT 2005, 1268), entre otras.

La línea abierta con estos pronunciamientos puede considerarse hoy plenamente asentada en la práctica del Tribunal Supremo. Así, más recientemente, haciendo uso de idénticos presupuestos fundamentales la STS de 18-3-2008 (RJ 2008, 2707) ha argumentado que, para dar por cierta la realidad de un negocio –para descartar en suma su carácter simulado–, es preciso que el mismo "responda a las peculiaridades que en cada caso concurran y que se den en la realidad las condiciones que le hagan posible y razonable" (FJ 9.º). La serie continúa, entre otras, con las más recientes SSTS 21-1-2010 (JUR 2010, 96117), 22-2-2010 (JUR 2010, 103940), 17-5-2010 (JUR 2010, 213596 y JUR 2010, 227779), todas ellas referidas a supuestos similares de venta a plazos de acciones a una sociedad interpuesta y posterior transmisión al contado de las mismas acciones a una tercera entidad, así como con la STS de 29-3-2010 (JUR 2010, 182686), donde se enjuicia un supuesto de entidad interpuesta -mediante la constitución de un derecho de superficie- para llevar a cabo la promoción de edificaciones y su posterior cesión en arrendamiento a la propietaria de los terrenos con la finalidad de deducir el IVA soportado en la construcción.

El error, en todas las sentencias citadas, reside en condicionar la existencia de los negocios a su razonabilidad desde el punto de vista económico. En contra sin embargo de esta pretensión, para constatar que un negocio es real lo único relevante ha de ser comprobar si las partes, además de cumplir con las formalidades legales establecidas para su celebración, convinieron en efectuar y efectuaron las prestaciones propias del tipo negocial. La racionalidad o no de la operación en términos económicos, o la coherencia de las formas con los resultados alcanzados, pertenecen a un plano distinto, sin que puedan en modo alguno determinar el juicio sobre su existencia, y que todo lo más podrían constituir indicios de su carácter artificioso[30]. La doctrina jurisprudencial expuesta conduce a resultados contrarios a la letra expresa de la ley, pues su aplicación supone una derogación general encubierta de la regulación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria -o del expediente de fraude de ley previsto en la LGT anterior-. En efecto, de acuerdo con ella basta constatar que los negocios formalmente celebrados por las partes producen resultados que hubieran debido obtenerse rectamente a través de otros negocios distintos, para conceder el valor de prueba indirecta de la simulación a los negocios formalmente celebrados y exigir directamente el gravamen correspondiente a los negocios que hubieran debido celebrarse, lo que permite siempre burlar las formalidades que para tal hipótesis establece el artículo 15 LGT[31]. Nótese por último que las consecuencias de esta doctrina son especialmente graves cuando se la traslada al ámbito penal, pues conduce a apreciar simulación y permite, por añadidura, calificar como delito de defraudación, actuaciones que de ningún modo implican una ocultación maliciosa de la realidad, pese a que dicha ocultación es inexcusable para apreciar la concurrencia del citado tipo penal[32].

III.2. Rasgos diferenciadores de la simulación frente al uso artificioso de negocios

Para una mayor claridad en la exposición considero imprescindible fijar de antemano las diferencias esenciales entre la categoría de la simulación y el empleo artificioso de formas jurídicas, ya se califique este último supuesto como fraude a la ley, conflicto en la aplicación de la norma tributaria, o ne-

[30] En un intento por justificar lo que no es sino una patente *contradictio in terminis*, la STS de 18-3-2008 (RJ 2008, 2707) llega a afirmar que "cuando una Sala de Justicia, afirma que unos negocios son reales material y formalmente, pero que en su conjunto no ha existido el desplazamiento patrimonial que estos exigen, lo que, en realidad, está diciendo es que estos negocios aunque formalmente celebrados, individualmente considerados no han existido" [FJ 10.º *b*)]. La idea expresada en este pasaje, con todo, se ha reiterado en varias sentencias posteriores referentes a la misma operación mercantil.

[31] ALGUACIL MARÍ, P.: "La concurrencia de culpabilidad para la imposición de sanciones en los supuestos de simulación", *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 14, 2006 (BIB 2006, 1674), pág. 4, llama la atención sobre el peligro de confundir simulación con ausencia de motivo económico válido: "Por ello, se hace evidente la ausencia de seguridad jurídica que ello puede provocar, y que si resulta grave en el terreno de la liquidación del tributo, adquiere tintes inquietantes en el terreno sancionador".

[32] Advierte de este riesgo PÉREZ ROYO, F.: *ob. cit.*, pág. 28, quien considera que de este modo "se están poniendo en peligro elementos centrales del Derecho Penal democrático, del Estado de Derecho, en suma".

gocio indirecto[33]. Todas las variantes reseñadas de los llamados "negocios anómalos" presuponen una manipulación de la causa del negocio. En el negocio artificioso, indirecto, o realizado en fraude de ley, la causa real es diferente de la que el derecho asigna al tipo negocial empleado. Esta última no existe, pues ha sido sustituida por otra: la propia de un negocio distinto del concluido realmente. Pero esta alteración de la causa puede ser apreciada a partir del propio contenido público del negocio, dado que no existe ocultación[34]. En la simulación, por el contrario, la causa expresada es sencillamente falsa y la causa verdadera permanece oculta, como el negocio que la incorpora.

En resumidas cuentas, la simulación se caracteriza por tener como finalidad engañar a terceros ocultando a su vista la auténtica realidad jurídica constituida por las partes –que, como se sabe, puede consistir en un negocio distinto del declarado externamente, o en la inexistencia de negocio alguno–. El negocio simulado no existe, es mera apariencia vacía, por lo que el supuesto no puede confundirse con el del negocio artificioso. Éste sí se ha celebrado realmente, aunque los resultados que con él se producen no sean los suyos propios, sino los que naturalmente corresponderían a otra modalidad negocial –o ningún resultado relevante–. En este último caso faltan pues la ocultación y el engaño propios de la simulación[35].

Como resulta innecesario decir, la posibilidad de que el negocio o los negocios celebrados tengan carácter artificioso también debe tenerse presente en el momento de aplicar la norma. A tal efecto, se deberá examinar la coherencia lógica entre el molde jurídico empleado por las partes y los efectos jurídicos globales que a través de su actuación han quedado establecidos. Ahora bien, no es posible enjuiciar si los efectos producidos son coherentes con el molde negocial utilizado sin antes haber establecido con fidelidad cuál es dicho molde negocial. Y ello implica haber descartado con carácter previo la existencia de simulación. Ambos juicios, el que tiene por objeto fijar el auténtico negocio existente –descartando, en su caso la simulación–, y el orientado a determinar si sus resultados se corresponden con los que el ordenamiento naturalmente le asocia, no pueden confundirse. El segundo de ellos no puede anteponerse al primero, so pena de incurrir en un contrasentido lógico. Esto es lo que sucede al Tribunal Supremo cuando apela a la verdadera intención de las partes, deducida del resultado conjunto de los negocios celebrados, precisamente como forma de probar que éstos constituyen, en todo o en parte, mera apariencia simulada[36].

III.3. El discutible uso de la prueba indirecta por los tribunales para apreciar simulación

Probar que existe simulación es una tarea por lo general difícil. Resulta natural que las partes pongan todo su empeño en borrar los rastros de su conducta, dado que precisamente lo que persiguen es hurtarla al conocimiento de los demás. Por eso la jurisprudencia civil recuerda con insistencia que, a estos efectos, es necesario la mayoría de las veces acudir a la prueba indirecta o de indicios[37]. Dicho meca-

---

[33] Todas las categorías referidas deben delimitarse por remisión a la teoría del negocio cuya sede natural es el ámbito del derecho civil. *Cfr.*, ZORNOZA PÉREZ, J. (*ob. cit.*, pág. 565).

[34] De acuerdo con CLAVERÍA GOSÁLBEZ, L. H.: *La causa del contrato*, Publicaciones del Real Colegio de España, 1998, pág. 226, los negocios fraudulentos "pretenden esquivar el Ordenamiento pero no engañar a terceros". Prosigue el citado autor, señalando que, en el negocio indirecto, "la causa que se corresponde con el negocio formulado pero no querido obviamente no existe: ni siquiera es *falsa* en el sentido del artículo 1.276 (como sí sucede en el caso de simulación), porque, en rigor, no se pretende mentir a terceros (aunque es posible que ambas figuras coincidan); la causa formulada será inexacta y, por tanto, inexistente".

[35] Como subraya la STC 120/2005, de 10 de mayo, "mientras que la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, en el fraude de ley tributaria no existe tal ocultamiento" (FJ 4).

[36] En efecto, para respaldar el razonamiento administrativo conducente a apreciar la simulación, la STS de 20-9-2005 (RJ 2005, 8361) afirma: "Se expresa el razonamiento sobre la relación entre los indicios y consecuencia, señalando que el negocio real y verdaderamente realizado constituía una alteración en la composición del patrimonio de la reclamante en instancia que implicaba una variación en su valoración, siendo su incremento uno de los componentes de la renta del sujeto pasivo, que se oculta con la apariencia de que Invercamara compra las acciones a sus socios y que contrata la venta de las mismas a BPB" [FJ 8.º, *B*), *c*)]. Aunque la expresión del argumento dista mucho de ser clara, mediante el pasaje transcrito la sentencia sólo puede querer decir que las operaciones de compraventa celebradas con la sociedad interpuesta son simuladas por tener como único propósito –fácilmente visible por lo demás– eludir el gravamen inmediato de la renta obtenida.

[37] Así lo reitera la STS (Sala 1.ª) de 24-11-1998 (RJ 1998, 9230), empleando una fórmula presente por sistema en todas las sentencias que tratan del asunto: "ha de tenerse en cuenta que es reiterada doctrina de esta Sala (Sentencias de 2 y 5 noviembre 1988 [RJ 1988\8406 y RJ 1988\8418], 23 septiembre 1989 [RJ 1989\6352], 17 junio 1991 [RJ 1991\4466] y 15 noviembre 1993 [RJ 1993\8911], por citar algunas) la de que, al ser grandes las dificultades que encierra la prueba directa y plena de la simulación de los contratos, por el natural empeño que ponen los contratantes en hacer desaparecer los vestigios de la simulación y por aparentar que el contrato es cierto y efectivo reflejo de la realidad, se hace preciso acudir a la prueba indirecta de las presunciones, que autoriza el artículo 1253 del Código Civil [actualmente la Ley de Enjuiciamiento Civil]".

nismo probatorio se identifica a su vez con el que la LGT regula bajo el rótulo de *presunciones no legales*[38]. Conviene subrayar desde este momento que la validez de este medio de prueba exige –de acuerdo con el art. 108.2 LGT– que entre los hechos probados y los deducidos exista "un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano". El juicio que desemboca en la deducción de los hechos presuntos ha de sustentarse en las reglas de la lógica y de la experiencia. El cuidado debe ser extremo para desterrar de este proceso cualquier asomo de arbitrariedad[39]. Para garantizar que así sea la jurisprudencia constitucional condiciona la validez de la prueba de indicios a la existencia de una prueba plena y directa de los hechos base[40] y a la adecuada motivación de la resolución que en ella se basa, la cual deberá "expresar públicamente no sólo el razonamiento jurídico sino también las pruebas practicadas y los criterios racionales que han guiado su valoración"[41]. Sólo de esta forma puede asegurarse al interesado un conocimiento completo del proceso de inferencia desarrollado a partir de los indicios disponibles, condición inexcusable para preservar sus derechos de defensa.

En todo caso, se ha de insistir sobre todo en la necesidad de que la deducción de los hechos presuntos se funde "en un proceso mental razonado y acorde con las reglas del criterio humano"[42]. Es decir, la conclusión derivada de los indicios ha de ser el fruto de un esfuerzo deductivo basado en las máximas que proporciona la experiencia. Como señala la STS de 19-3-2001 (RJ 2001, 6601), la operación lógica que lleva a dar por ciertos los hechos, "será tanto más rectamente entendida cuanto más coherente y razonable aparezca el camino de la inferencia. Se habla, en este sentido, de rechazo de la incoherencia, de la irrazonabilidad y de la arbitrariedad como límite a la admisibilidad de la presunción como prueba" (FJ 3.º). Pues bien, es en este punto donde a mi juicio se produce el auténtico fracaso de la construcción argumental que vienen ofreciendo nuestros tribunales para declarar la simulación a efectos tributarios. Para justificar esta última afirmación se ha de recordar que la jurisprudencia objeto de crítica basa la apreciación de la conducta simulada en la contemplación de los negocios que las partes declaran haber celebrado. Se argumenta por lo general a tal efecto que dichos negocios no constituyen el instrumento idóneo para producir los resultados realmente alcanzados. De esa constatación es de donde infiere el Tribunal Supremo que en realidad los negocios celebrados por las partes no son los que éstas habían hecho públicos, sino aquellos otros que de manera natural sirven para obtener los resultados globales perseguidos y realmente producidos. Pues bien, frente a la jurisprudencia expuesta cabe objetar que, en todos los supuestos enjuiciados, cualquier esfuerzo deductivo basado en la contemplación de los negocios que las partes declararon conduce más bien a la conclusión de que, en efecto, tales negocios fueron celebrados, precisamente como fórmula para tratar de reducir su tributación. Una fórmula posiblemente artificiosa y constitutiva de fraude de ley (o determinante de un *conflicto en la aplicación de la norma tributaria*), si bien el establecimiento de esta conclusión quedaba reservado por el ordenamiento al oportuno expediente formal[43].

---

[38] Véanse, entre otras, las SSTC 169/1986, de 22 de diciembre, y 133/1995, de 25 de septiembre, que declaran esta equiparación esencial entre la prueba de presunciones y la llamada prueba indiciaria.

[39] Tal como expone la STS de 20-7-1998 (RJ 1998, 6356), "las reglas del criterio humano no son otras que las de la lógica o recta razón, y, en este sentido, el enlace entre el hecho acreditado y el que se trate de demostrar no ha de consistir en otra cosa que la conexión o congruencia entre ambos, de suerte que el conocimiento de uno lleve al intérprete, como consecuencia obligada de aquella lógica o recta razón, al conocimiento del otro" (FJ 2.º).

[40] En palabras del Tribunal, "no cabe evidentemente construir certezas sobre la base de simples probabilidades". *Vid.* entre otras muchas las SSTC 174/1985 de 17 de diciembre (FJ 6.º), 384/1993, de 21 de diciembre (FJ 5.º), 78/1994, de 14 de marzo (FJ 3.º), 93/1994, de 21 de marzo (FJ 3.º), 206/1994, de 11 de julio (FJ 3.º), 133/1995, de 25 de septiembre (FJ 3.º), 182/1995, de 11 de diciembre [FJ 3.º *A*)], 24/1997, de 11 de febrero (FJ 2.º) y 45/1997, de 11 de marzo (FJ 6.º). En línea con esta exigencia, la STS de 20-7-1998 (RJ 1998, 6356) rechazó que la falta de patrimonio declarado previo suficiente para justificar una adquisición de acciones permitiera por sí sola presumir que el adquirente había sido beneficiario de una donación.

[41] En este sentido, entre otras, las SSTC 174/1985, de 17 de diciembre (FJ 7.º), 384/1993, de 21 de diciembre (FJ 5.º), 78/1994, de 14 de marzo (FJ 3.º), 93/1994, de 21 de marzo (FJ 3.º), 206/1994, de 11 de julio (FJ 3.º), 244/1994, de 15 de septiembre (FJ 2.º), 283/1994, de 24 de octubre [FJ 2.º *A*)], 24/1997, de 11 de febrero (FJ 2.º), 45/1997, de 11 de marzo (FJ 6.º) y 173/1997, de 14 de octubre [FJ 2.º *C*)].

[42] Sobre la exigencia de este engarce lógico entre el indicio y el hecho de él deducido, las SSTC 174/1985, de 17 de diciembre (FJ 6.º), 93/1994, de 21 de marzo (FJ 3.º), 133/1995, de 25 de septiembre (FJ 3.º), 182/1995, de 11 de diciembre [FJ 3.º *A*)], 24/1997, de 11 de febrero (FJ 2.º) y 45/1997, de 11 de marzo (FJ 6.º). La STS de 8-6-2002 (RJ 2002, 5372) rechaza, en consecuencia, que el mecanismo de la presunción se emplee por la Administración para eludir las formalidades necesarias en hipótesis que serían, todo lo más, constitutivas de fraude de ley, como el caso de una operación de préstamo a muy largo plazo y un bajo interés, donde la Administración tuvo a bien presumir –de forma improcedente, a criterio de la citada sentencia– la existencia de un negocio simulado tendente a ocultar una supuesta donación.

[43] En este sentido, ZORNOZA PÉREZ, J.: *ob. cit.*, pág. 558.

En realidad, el defecto que la argumentación jurisprudencial arrastra desde su inicio es hacer residir la prueba de la simulación en las propias características internas del entramado negocial que las partes declaran haber celebrado. Esto lleva a dar por cierta en un primer momento la declaración de los interesados, al objeto de evidenciar que todo o parte de su contenido –las compraventas intermedias en que interviene la sociedad interpuesta, en el caso de la STS de 20-9-2005, o la constitución del derecho de superficie en favor de entidad interpuesta y posterior arrendamiento de la edificación construida a la propietaria, en el caso de la STS 29-3-2010– sólo puede obedecer al propósito de eludir el gravamen. A continuación, y basándose en dicha evidencia, se considera probada su falsedad. Es decir, para considerar probada la falsedad de la declaración el Tribunal tiene que admitir previamente su veracidad[44]. Esta insuperable contradicción obedece a que la prueba de la simulación se sitúa en elementos internos al propio contenido del negocio pretendidamente simulado[45]. Para probar que éste no existe sería preciso en cambio acudir a evidencias situadas fuera de su propia estructura. Por ejemplo, considerando simulada una compraventa ante la probada ausencia de medios económicos en el comprador para llevarla a cabo.

Por lo demás, si las objeciones que acabo de exponer no se estiman suficientes, esto es, si pese a todo se aceptase que la falta de coherencia entre el negocio declarado y los resultados producidos con él, o la ausencia de lógica económica en la operación, constituyen prueba suficiente de la simulación –de acuerdo con las conclusiones de las sentencias que más arriba quedan citadas–, aun así habría que aceptar que la hipótesis responde de lleno a la delimitación que el artículo 15 LGT hace del conflicto en la aplicación de la norma –y a la del fraude a la ley que se hacía en la normativa anterior–. Por eso mismo, teniendo en cuenta el carácter específico de este último precepto, la aplicación del gravamen correspondiente a los negocios supuestamente ocultos requeriría en todo caso la observancia de las formalidades previstas a tal efecto –informe favorable de la Comisión consultiva conforme al vigente art. 15 LGT–, excluyéndose además la aplicación de sanciones.

III.4. La intervención del Tribunal Constitucional en la delimitación conceptual de la simulación y del fraude a la ley

A todo esto, el Tribunal Constitucional ha tenido ya la oportunidad de terciar en la controversia sobre los perfiles de la simulación y sus notas distintivas con otras conductas elusivas que no implican ocultación. Debe decirse, sin embargo, que tras una primera toma de postura esperanzadora, mediante la STC 120/2005, de 10 de mayo, algunas resoluciones posteriores han puesto freno a la tendencia iniciada y han eludido la ocasión de fijar una doctrina constitucional clara y definitiva sobre la materia. Así sucede al menos en las SSTC 48/2006, de 13 de febrero, 129/2008, de 27 de octubre y 145/2008, de 10 de noviembre. Todas ellas invocan razones formales para evitar pronunciarse sobre la auténtica naturaleza de ciertas conductas calificadas como simulación por la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo.

La STC 120/2005 se enfrentaba a un pronunciamiento de la Audiencia Provincial de Barcelona donde, tras apreciarse que la conducta del obligado tributario era constitutiva de fraude a la ley tributaria, se establecía su subsunción dentro del tipo penal de defraudación. El Tribunal Constitucional declaró en este caso que la ocultación, elemento subjetivo inherente al delito de defraudación, y presente por definición en todo negocio simulado, nunca forma parte en cambio de las conductas realizadas en fraude a la ley tributaria. Así lo evidencian sus palabras en el siguiente pasaje, donde a fin de trazar la línea diferencial entre ambas categorías –fraude a la ley y simulación–, se afirma lo siguiente:

> "Mientras que la simulación entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, en el fraude de ley tributaria no existe tal ocultamiento, puesto que *el artificio utilizado salta a la vista*." (FJ 4.º)

En la última frase del fragmento, que destaco con cursiva, se encuentra la clave de la cuestión, pues como he tratado de demostrar, la línea de doctrina que vengo criticando basa su apreciación de simulación de modo exclusivo en la propia declaración de las partes y no en elementos o datos objetivos ex-

[44] La STS de 29-3-2010 (JUR 2010, 182686), al enumerar las pruebas indiciarias que permiten apreciar la simulación, señala entre otras cosas que "*la existencia* de los contratos de arrendamiento es lo que permite a la empresa promotora (...) la deducción de las cuotas soportadas" (la cursiva es mía). Es decir, la existencia de los arrendamientos como fórmula para obtener una ventaja fiscal se considera demostrativo de la inexistencia de dichos arrendamientos.

[45] Como señala ZORNOZA PÉREZ, J. (*ob. cit.*, pág. 570), "no cabe afirmar que un determinado tipo de negocio es en sí mismo simulado". Pues bien, esto es lo que hace el Tribunal Supremo en las sentencias que se comentan.

ternos a su actuación declarada. Lo que, como ya se vio, supone un contrasentido, pues el análisis de los hechos declarados no puede determinar por sí solo la conclusión de que se ha ocultado la realidad. Dicho de otro modo, si la declaración de los sujetos basta para conocer la realidad, sin que sea necesario acudir a elementos externos a la propia declaración, eso sólo puede significar una cosa: que la maniobra *salta a la vista* o, lo que es igual, que no hay ocultación. Y conforme se acaba de ver, de acuerdo con la STC 120/2005, en ausencia de ocultación no cabe hablar tampoco de simulación.

Mucho menos comprometida es la posición que, ante situaciones similares, adoptan las SSTC 48/2006, de 13 de febrero, 129/2008, de 27 de octubre y 145/2008, de 10 de noviembre. En la primera de ellas se esgrime, para desestimar la queja de los recurrentes, el hecho de que la sentencia condenatoria había dado por probado el carácter simulado del comportamiento de las partes. El Tribunal elude así el análisis del contenido material de la conducta, que hubiera sido necesario para determinar si la declaración de simulación se ajustaba en este caso a los parámetros formulados previamente a tal efecto en la STC 120/2005. Pues bien, aún más decepcionantes resultan en este sentido las SSTC 129/2008, de 27 de octubre y 145/2008, de 10 de noviembre (la segunda se remite por entero a la primera, por juzgar un supuesto idéntico). Como en el caso anterior, la sentencia condenatoria había entendido que la actuación de las partes era constitutiva de un comportamiento simulado. El Tribunal Constitucional tampoco aclara en este caso si la calificación de la conducta como simulación, formalmente adecuada para apreciar los elementos objetivos y subjetivos del tipo de defraudación, podía entenderse correcta atendiendo al fondo de las conductas enjuiciadas. Antes bien, para evitar tener que pronunciarse sobre la cuestión, el Tribunal declara tener competencia sólo para valorar si la calificación de los hechos como defraudación puede considerarse irrazonable, y llega a la conclusión de que no lo es, debido a que dicha apreciación se basa en "las características del negocio practicado", en "la índole peculiar del adquirente" y en "el resultado final de impago de tributos" (FJ 4.º). Es decir, añado yo, en elementos todos perfectamente visibles en la propia actuación externa declarada por los sujetos, circunstancia que, de acuerdo con la STC 120/2005, obligaba a descartar la existencia de simulación[46].

Lo cierto en suma es que nuestra jurisprudencia constitucional se abstiene de fijar una postura clara y decidida en relación con la delimitación de las categorías negociales, sin que pueda servir de excusa para ello la supuesta irrelevancia constitucional del asunto. Antes bien, la cuestión tiene una importancia clave en relación con la vigencia efectiva de los derechos fundamentales, pues se trata en último término de decidir si determinadas conductas elusivas de los tributos, con independencia de que puedan calificarse o no como simuladas, pueden ser castigadas como delito de defraudación, pese a faltar en ellas un elemento central del tipo: la ocultación[47].

IV. CONCLUSIONES

Resulta un hecho incontestable la permanente búsqueda por nuestra Administración de cauces alternativos con objeto de burlar los obstáculos procedimentales que la ley establece para el tratamiento de las actuaciones artificiosas constitutivas de fraude a la ley o conflicto en la aplicación de la norma. En esta línea se inscribe el empleo abusivo de las categorías del negocio indirecto o de la simulación, cuando no el deslizamiento hacia usos interpretativos propios del método económico, prácticas que vienen encontrando por lo general el respaldo de los tribunales. Así sucede en particular con el uso impropio que en los últimos tiempos se viene haciendo de la declaración de simulación. Frente a esta realidad, el legislador debería plantearse si es posible intervenir para reconducir la situación e impulsar la correcta utilización de las categorías jurídicas y de los procedimientos establecidos por el derecho. Entiendo que una forma de sentar las bases para cumplir este objetivo puede ser la eliminación de las trabas formales tradicionalmente impuestas para aplicar a los negocios o actos celebrados en fraude a la ley el gravamen correspondiente a las formas jurídicas que hubieran debido rectamente emplearse. Más atrás argumenté que la exigencia de expedientes o trámites extraordinarios en tales

[46] Recuérdese que, de acuerdo con el FJ 4.º de la STC 120/2005, la simulación entraña "un engaño u ocultación maliciosa de datos", mientras que en el fraude de ley "no existe tal ocultamiento, puesto que el artificio utilizado salta a la vista".

[47] Conviene recordar aquí las palabras alarmadas de PÉREZ ROYO, F.: *ob. cit.*, pág. 28, para quien una inadecuada solución del problema podría poner en riesgo "elementos centrales del Derecho Penal democrático, del Estado de Derecho, en suma".

casos no constituye a mi juicio un imperativo derivado del principio de seguridad jurídica. Tampoco creo que supusiese en la práctica un empeoramiento de la situación de los obligados tributarios, pues ya bajo la regulación actual la Administración soslaya de modo sistemático el trámite específico previsto por la ley para apreciar el fraude o conflicto[48].

Junto a la medida anterior, estimo también oportuno reconsiderar la posibilidad de imponer sanciones administrativas por la celebración de operaciones artificiosas con la finalidad de eludir el tributo. La mayor objeción opuesta para rechazar el reproche punitivo en estos casos es, como se sabe, la exigencia constitucional de *lex certa*, vinculada al principio de tipicidad[49]. A mi juicio, sin embargo, todo aquél que es capaz de desfigurar un negocio para anular en sustancia sus efectos típicos y obtener así una reducción impositiva, está también en condiciones de saber que su conducta constituye una infracción punible. En otras palabras, su modo de actuar supone un alejamiento voluntario de la protección derivada del principio de seguridad jurídica[50]. Otra cosa será determinar en cada caso si ha concurrido o no el grado de culpa necesario para que proceda aplicar la pertinente sanción[51].

Contra la posibilidad de sancionar en estos casos también se ha esgrimido el propio tenor literal de las normas reguladoras del fraude a la ley o del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. El artículo 15 LGT señala como conductas determinantes del conflicto "evitar la realización del hecho imponible" o "minorar la base o la deuda tributaria" mediante "negocios artificiosos o impropios". De este modo –se razona–, si los supuestos de conflicto implican que no se haya llegado a producir el hecho imponible, la obligación tributaria tampoco habrá llegado a nacer, por lo que faltará el perjuicio económico que justificaría la sanción[52]. Considero sin embargo que el artículo 15 LGT, al delimitar las conductas que en él se regulan, hace referencia sólo al resultado pretendido por las partes con su conducta. Sin embargo, dicho resultado –evitar la realización del hecho imponible o minorar la base o la deuda tributaria– no llega a producirse, precisamente porque el carácter artificioso de los actos o negocios celebrados permite, siguiendo el recto proceso de interpretación-calificación, aplicarles el gravamen correspondiente a las formas jurídicas que hubieran debido emplearse. Por lo demás nada se opondría *lege ferenda* al diseño de un tipo infractor específico contra la utilización de negocios artificiosos o impropios cuando el resultado producido fuera evitar la realización del hecho imponible o minorar la base o la deuda tributaria.

Una última objeción a la imposición de sanciones por este tipo de conductas sería la ausencia en ellas de ocultación. Al ser visible para la Administración el contenido completo de la operación celebrada, supuestamente sería más proporcionado reaccionar frente a ella con medios no punitivos,

---

[48] Coincido plenamente con ZORNOZA PÉREZ, J. (*ob. cit.*, pág. 554), cuando constata más bien que el abuso de la declaración de simulación parece producirse con más frecuencia cuanto más exigentes son los requisitos legales para la declaración del fraude de ley o del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

[49] Frente a la tentativa de suprimir la prohibición de sancionar estas conductas, plasmada en el Anteproyecto de LGT, y abandonada en el texto definitivo, véase la crítica de GARCÍA NOVOA, C.: "La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15. 3 del anteproyecto de Ley General Tributaria", *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2003 (BIB 2003, 477), pág. 10. Tras reconocer que, "si formalmente el artículo 15. 3 del Anteproyecto no contempla una aplicación analógica de la norma tributaria eludida, ya no podrá defenderse que se está aplicando por analogía la sanción", el autor considera pese a todo que "esta tipificación de la infracción en los casos de abuso de la norma tributaria que efectúa el artículo 185. 1. *d*) del Anteproyecto no respeta las exigencia de *lex certa*", pues "la descripción del tipo infractor del abuso de la norma tributaria, a partir de la apreciación administrativa de que el negocio es «notoriamente inusual o impropio» no contempla los elementos de la conducta infractora con suficiente certeza".

[50] En este sentido se pronuncia, de forma expresiva, PÉREZ ROYO, F.: *ob. cit.*, pág. 28: "aunque no se pueda hablar de evasión de impuestos, de defraudación, ya que está claro que nada habéis ocultado, no es de sentido común que el intento de «metérnosla» os salga gratis. Pasado mañana estamos en las mismas. Algún coto hay que ponerle a esto por el lado de la intimidación, de las multas".

[51] Como bien expone ESCRIBANO, F.: "El conflicto...", *cit.*, "en atención a la tendencia de objetividad dominante, a la que claramente se apunta nuestro artículo 15 LGT, la dificultad de apreciar las condiciones de punibilidad se acrecienta, por lo que bien pudiera decirse que, en todo caso, sólo algunas de ellas deberían ser susceptibles de ser castigadas en este orden". Como el mismo autor había apuntado ya en otro lugar (*cfr.*, "La nueva LGT...", *cit.*, pág. 89), "tal vez la posición más razonable en la conjugación de todos los intereses en juego, sea la de permitir la prueba de la buena fe en aquellas actividades que, aun resultando en fraude de ley por la aplicación de los criterios objetivos de control establecidos en la norma, no sean absurdas o claramente insostenibles; en suma, la idea de la jurisprudencia anglosajona del carácter abusivo o flagrante (*blatant*) de la operación".

[52] Ésta es como se sabe la idea defendida por FALCÓN Y TELLA, R.: "El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el artículo 6. 4 CC", *Quincena Fiscal*, núm. 17, 1995 (BIB 1995, 1258).

como la regularización con intereses de demora. Ahora bien, frente a esta idea se ha de subrayar en primer término que, en el ámbito tributario sancionador, la ocultación no es ya un elemento imprescindible para apreciar la existencia de infracciones. Pero es que además nos hallamos ante operaciones cada vez más frecuentes y complejas, y que para ser puestas en claro requieren un considerable derroche de tiempo y esfuerzo por parte de la Administración, lo que hace recomendable a mi juicio endurecer cuanto antes la reacción frente a las mismas.

Una perspectiva valorativa de los criterios predominantes en el Ministerio de Economía y Hacienda para la interpretación y aplicación del Acuerdo sobre Asuntos Económicos

JULIO JIMÉNEZ ESCOBAR
(Universidad de Córdoba)

RESUMEN

El Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre la Iglesia católica y el Estado español de 3 de enero de 1979 ha cumplido recientemente treinta años de vigencia. Este tratado internacional tiene la pretensión de regular, con cierta vocación de permanencia, las relaciones Iglesia-Estado en materia económica, tanto en lo que se refiere a la financiación directa de la Iglesia católica a través de aportaciones económicas del Estado, como en lo relacionado con la denominada financiación indirecta, que se concreta en el establecimiento de beneficios fiscales para las entidades eclesiásticas en diversos tributos de nuestro Ordenamiento. La aplicación de estos beneficios fiscales no ha estado exenta de problemas, sobre todo por las importantes modificaciones que desde 1979 ha venido experimentado el Ordenamiento tributario español, lo que ha requerido interpretar adecuadamente el Acuerdo para poder proyectarlo ante esta realidad normativa tan cambiante. Muchas de estas interpretaciones se han plasmado en documentos jurídicos de diverso tipo (acuerdos de la Comisión Técnica Iglesia-Estado, órdenes interpretativas, circulares, resoluciones de la Dirección General de Tributos, etc.), cuyo análisis resulta especialmente significativo para identificar los criterios interpretativos que han primado en el Ministerio de Economía y Hacienda a la hora de aplicar el Acuerdo y para, a partir de ahí, poder valorar esta labor interpretativa desde una doble perspectiva: su contribución a la resolución de los problemas planteados y el cumplimiento de los objetivos y finalidades del Acuerdo sobre Asuntos Económicos.

INTRODUCCIÓN

En el Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre la Iglesia católica y el Estado español de 3 de enero de 1979 se regulan diversos supuestos de no sujeción, exención y beneficio fiscal cuya interpretación y aplicación ha dado lugar a diversos problemas que han venido motivados, fundamentalmente, por los cambios tan significativos que desde 1979 ha venido experimentado el Ordenamiento tributario español. Para resolver estas cuestiones problemas ha tenido que interpretarse el Acuerdo a través de documentos jurídicos de diverso tipo: acuerdos de la Comisión Técnica Iglesia-Estado, órdenes interpretativas, circulares, resoluciones de la Dirección General de Tributos, etc. En este estudio procedemos a analizar las principales interpretaciones que del Acuerdo han tenido lugar a lo largo de sus treinta años de vigencia.

Nos referiremos, en primer lugar, a algunos aspectos de carácter general que tienen que ver con la interpretación del Acuerdo. Seguidamente analizaremos las interpretaciones que, en diversos documentos jurídicos del Ministerio de Economía y Hacienda, se han realizado del Acuerdo. Dado que en este artículo es imposible detenerse en el estudio de todos las interpretaciones llevadas a cabo por el Ministerio de Economía y Hacienda durante todos estos años, hemos optado por analizar los que nos parecen más relevantes, ya sea por lo que han contribuido a la adaptación del Acuerdo a esta realidad normativa tan cambiante que constituye el Derecho Tributario, ya sea por lo que han aportado al alcance y evolución del propio Acuerdo. Nos detendremos especialmente en toda la problemática que se suscitó con los supuestos exención en el IVA, pues ilustra de una manera diáfana algunos de las cuestiones más significativas que se han planteado a lo largo de estas tres décadas. Terminaremos con unas conclusiones en las que expondremos los aspectos más relevantes del análisis realizado respecto a los criterios interpretativos predominantes en la interpretación y aplicación del Acuerdo, y

valoraremos toda esta importante y densa labor hermenéutica desde una doble perspectiva: su contribución a la resolución de los problemas planteados y el cumplimiento de los objetivos y finalidades del Acuerdo sobre Asuntos Económicos.

1. LA INTERPRETACIÓN DEL ACUERDO SOBRE ASUNTOS ECONÓMICOS

Es importante destacar que por la mencionada naturaleza internacional del Acuerdo sobre Asuntos Económicos el proceso hermenéutico se complica[1]. Para la interpretación de lo concordado entre Estados en materia tributaria es preciso aplicar criterios interpretativos y principios del Derecho Internacional público[2], y en este sentido se ha afirmado que "los tratados internacionales que versan sobre materia fiscal deben ser interpretados de acuerdo con la doctrina general de la interpretación de los tratados y de las normas tributarias, prestando particular atención a lo dispuesto en los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena"[3].

En el propio Acuerdo sobre Asuntos Económicos existen dos disposiciones relacionadas con su interpretación. La primera está en el artículo VI que establece que "La Santa Sede y el Gobierno español procederán de común acuerdo en la resolución de las dudas o dificultades que pudieran surgir en la interpretación o aplicación de cualquier cláusula del presente Acuerdo, inspirándose para ello en los principios que lo informan". Se trata de una disposición que aparece en los cuatro Acuerdos firmados entre el Estado español y la Santa Sede en 1979[4]. Sin embargo, en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos, aparece además una previsión específica en el número dos del Protocolo Adicional en virtud de la cual "Ambas Partes, de común acuerdo, señalarán los conceptos tributarios vigentes en los que se concretan las exenciones y los supuestos de no sujeción enumerados en los artículos III a V del presente Acuerdo", y además se añade en esta misma disposición que "Siempre que se modifique sustancialmente el Ordenamiento Jurídico-Tributario español, ambas Partes concretarán los beneficios fiscales y los supuestos de no sujeción que resulten aplicables de conformidad con los principios de este Acuerdo".

Estas dos disposiciones del Acuerdo se inspiraron en las de los convenios para evitar la doble imposición[5], lo cual es completamente lógico dado el carácter pacticio y la naturaleza de tratado internacional que tiene el Acuerdo. No obstante, mientras el artículo VI del Acuerdo Económico es de aplicación para cuantas dudas y problemas de interpretación y ejecución surjan del contenido total del mismo, es decir, tanto la colaboración económica directa (dotación estatal y asignación tributaria) como la indirecta (supuestos de no sujeción, exenciones y beneficios fiscales), el número dos del Protocolo Adicional resulta sólo aplicable a los aspectos relacionados con la segunda[6].

El que aparezca esta previsión del Protocolo Adicional[7] viene motivado por la propia redacción de sus preceptos, ya que los supuestos de no sujeción y exención tributaria se establecen de una forma muy

---

[1] Así se ha destacado en relación con los tratados internacionales para evitar la doble imposición por J. M. CALDERÓN CARRERO, "Algunas reflexiones en torno a los problemas de interpretación y calificación que plantea la aplicación de los convenios de doble imposición internacional: análisis a la luz del nuevo convenio modelo OCDE 1992", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 229, pág. 136.

[2] J. SOPENA GIL, "la interpretación de los convenios de doble imposición internacional: el Congreso de la IFA de 1993", *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 84, 1994, pág. 787.

[3] A. XAVIER, "El problema de las calificaciones en el Derecho tributario internacional", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núms. 225-226, 1993, pág. 664. La doctrina acude a estos artículos de la Convención de Viena para el Derecho de los Tratados de 23 de mayo de 1969 cuando procede a interpretar los tratados para evitar la doble imposición. Véanse, por ejemplo: J. M. CALDERÓN CARRERO, últ. *ob. cit.*, pág. 138, J. SOPENA GIL, últ. *ob. cit.*, pág. 793, J. M. TOVILLAS MORÁN, *Estudio del Modelo de Convenio sobre renta y patrimonio de la OCDE de 1992*, Ed. Marcial Pons, Madrid, págs. 76-78.

[4] Artículo VII del Acuerdo sobre Asuntos Jurídicos, artículo XXVI del Acuerdo sobre Enseñanza y Asuntos culturales, artículo VII del Acuerdo sobre Asistencia Religiosas a las Fuerzas armadas y Servicio militar de Clérigos y Religiosos.

[5] Así se deduce de los trabajos preparatorios del Acuerdo. En particular se tuvo presente el artículo 25.3 del *Modelo de Convenio* para evitar la doble imposición internacional de la OCDE: "Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio por medio de un acuerdo amistoso. También podrán consultarse para evitar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio".

[6] En el mismo sentido J. R. GONZÁLEZ ARMENDIA, *El Impuesto Religioso. Cooperación económica estatal con las confesiones religiosas*, Ed. Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, pág. 198, e I. MARTÍN DÉGANO, *El régimen tributario de las confesiones religiosas y de sus entidades en el derecho español*, Ed. Mc Graw Hill, Madrid, 1999, pág. 19.

[7] En la aplicación de los Convenios de doble imposición, uno de los problemas específicos que se puede plantear es el que resulta de las modificaciones tributarias habidas en los ordenamientos de los Estados contratantes, pero este problema no es objeto de previsión expresa, ya que se resuelve por la vía general del procedimiento amistoso del artículo 25.3.

genérica. Los supuestos no sujetos, que se establecen para una serie de conceptos, actividades o actos concretos, afectan a una serie de tributos que aparecen aludidos por su objeto de gravamen, y no por la denominación concreta que reciben en el Ordenamiento tributario español[8]. De igual forma, en algunas ocasiones, las exenciones afectan a tributos que aparecen aludidos en función de su naturaleza jurídico-económica[9], sin que se utilice tampoco la denominación específica que usa el Ordenamiento jurídico español[10]. De ahí deriva el interés de las partes firmantes del Acuerdo en reiterar de forma específica, respecto al régimen tributario, esa mutua colaboración, al objeto de ponerse de acuerdo en señalar "los conceptos tributarios vigentes en los que se concretan las exenciones y los supuestos de no sujeción enumerados en los artículos III a V del presente Acuerdo"; y para llegar al mismo acuerdo y consenso a la hora de concretar, en el supuesto de que se modifique sustancialmente el Ordenamiento jurídico-tributario español, "los beneficios fiscales y los supuestos de no sujeción que resulten aplicables de conformidad con los principios de este Acuerdo".

2. LA ORDEN DE 29 DE JULIO DE 1983: UNA INTERPRETACIÓN CLAVE PARA LA EVOLUCIÓN Y DESARROLLO DEL ACUERDO

La previsión del artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos de que las "Asociaciones y Entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el artículo IV de este Acuerdo y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social tendrán derecho a los beneficios fiscales que el Ordenamiento jurídico-tributario del Estado Español prevé para las entidades sin fin de lucro y en todo caso los que se conceden a las entidades benéfico privadas", suscitó muy pronto el interés de los comentaristas, puesto que, como apunta F. DE LUIS DÍAZ-MONASTERIO, una interpretación literal de este artículo podría producir situaciones de todo punto ilógicas, al ser en ciertos casos más amplios los beneficios fiscales previstos en nuestro Ordenamiento para las entidades benéfico-privadas que los establecidos en el artículo IV del Acuerdo para las entidades eclesiásticas más importantes[11]. Según este autor, es evidente que el artículo IV se refiere a las instituciones eclesiásticas más importantes, lo que se deduce tanto de su superior jerarquía como de la propia técnica que emplea el Acuerdo, que regula el régimen fiscal de la Iglesia con referencia a ellas y luego, con carácter residual, establece una norma general para las demás entidades no incluidas en el artículo IV. Por ello, con este esquema, no parece lógico que las entidades del artículo IV puedan tener un régimen fiscal menos favorable que las del V, por lo que consideraba que cabía mantener dos posturas en cuanto a la relación de los artículos IV y V del Acuerdo Económico: *a*) considerar que los dos artículos son independientes, refiriéndose cada uno de ellos a entidades distintas, cada una de las cuales están reguladas por el artículo concreto que las menciona; *b*) sostener que el Acuerdo debe contemplarse como un todo, en el que no tiene lógica que, como consecuencia de lo establecido en el mismo, las entidades jerárquicamente superiores reciban un trato fiscal menos favorable que las entidades de menor rango. En opinión de este comentarista del Acuerdo para evitar esto habría que admitir que, cuando los beneficios previstos en la legislación española para las entidades benéficas o, en el futuro, para las entidades sin fin de lucro fuesen superiores a los que se derivan del artículo IV, las entidades comprendidas en éste tendrán también derecho a disfrutar aquellos beneficios fiscales[12]. Años después, el autor citado defendía de forma exclu-

---

[8] El artículo III es del siguiente tenor:

"No estarán sujetos a los impuestos sobre la renta o sobre el gasto o consumo, según proceda:

a) Además de los conceptos mencionados en el artículo I de este Acuerdo, la publicación de las instrucciones, ordenanzas, cartas pastorales, boletines diocesanos y cualquier otro documento de las autoridades eclesiásticas competentes y tampoco su fijación en los sitios de costumbre.

b) La actividad de enseñanza en Seminarios diocesanos y religiosos, así como de las disciplinas eclesiásticas en Universidades de la Iglesia.

c) La adquisición de objetos destinados al culto."

[9] Por ejemplo, se utiliza la expresión de "impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio" (art. IV.1.*B*).

[10] Aunque en algunos casos se utiliza su denominación conforme a la normativa española: alusión a la Contribución Territorial Urbana (art. IV.1.*A*) y Tasa de equivalencia (art. IV.1.*D*).

[11] F. DE LUIS DÍAZ-MONASTERIO: "Régimen tributario de la Iglesia y de los entes eclesiásticos", en C. CORRAL y L. DE ECHEVERRÍA (dir.): *Los Acuerdos entre la Iglesia y España*, Ed. BAC, Madrid, 1980, pág. 639.

[12] F. DE LUIS DÍAZ-MONASTERIO, *ibid.*, pág. 639.

siva la segunda interpretación, apoyándose para ello en una interpretación lógica sistemática del Acuerdo Económico[13], postura que defiende también la mayoría de la doctrina[14].

Las partes firmantes del Acuerdo interpretaron el tratado internacional de la misma forma, aunque sin explicitar los argumentos en que se apoyaron para llegar a tal conclusión. La Orden de 29 de julio de 1983[15], dictada –como señala el Tribunal Supremo en el fundamento de derecho segundo de la Sentencia de 26 de noviembre de 1991[16]– previo su contraste en la Comisión Mixta Iglesia-Estado, oportunamente constituida al efecto, siendo producto de la voluntad interpretativa concordada, dispone en su apartado primero que "Las Asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo IV del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, disfrutarán, en todo caso, de los mismos beneficios fiscales que las entidades a que se refiere el artículo V del Acuerdo"[17]. Este criterio interpretativo resulta aplicable desde la entrada en vigor del Acuerdo Económico, pues la Orden sólo tiene efectos interpretativos y nunca constitutivos[18]. También la jurisprudencia, a partir de una interpretación lógica sistemática del Acuerdo Económico, llega a la misma interpretación[19].

---

[13] El Acuerdo "no ha podido querer conceder a las entidades del artículo V un régimen fiscal más favorable que a las del artículo IV". Aunque literalmente el artículo V hace referencia a las entidades no comprendidas en el artículo IV, "una interpretación lógica sistemática del Acuerdo, de la relación en que se encuentran las entidades comprendidas en uno y otro artículo y de la importancia que tienen algunos de los beneficios previstos para las entidades benéficas o las de sin fin lucro" –superiores, en la esfera local, a los previstos en el Acuerdo para las entidades del IV– conduce a la conclusión apuntada. Las entidades del artículo IV "son las que integran la Iglesia en sentido más estricto y a las que corresponde, sin duda, un rango superior, por ello hay que concluir" que cuando los beneficios fiscales que el Ordenamiento tributario español prevé para las entidades sin fin de lucro y benéfico privadas "lleva a una situación fiscal más favorable que la derivada de las exenciones recogidas en el Acuerdo, podrán acogerse a ellos también las entidades del artículo IV" (F. DE LUIS DÍAZ-MONASTERIO, "El régimen tributario de la Iglesia Católica en España", en VV. AA.: *El Derecho Patrimonial canónico en España. XIX Semana Española de Derecho Canónico*, Ed. Publicaciones Universidad Pontificia de Salamanca, Salamanca, 1985, pág. 332. En los mismos términos en "El régimen fiscal de las entidades eclesiásticas", en F. DE LUIS DÍAZ-MONASTERIO y R. LOVELLE ROLANDO: *El régimen tributario de la Iglesia Católica en España*, Ed. EDICE, Madrid, 1985, pág. 27.

También COLMENAR VALDÉS y STAMPA SÁNCHEZ consideraban absurda la interpretación del Acuerdo que lleva a que las entidades del artículo IV tengan un tratamiento fiscal menos favorable que las del V, pero no porque –como afirma F. DE LUIS– las entidades del artículo IV tengan una superior jerarquía que las del V. "No es que tengan una superior jerarquía eclesiástica, es que «son», es que «forman'» es que «constituyen» la realidad visible de la Iglesia, mientras que las entidades a que se refiere el artículo V del Convenio son entidades eclesiásticas, pero no forman parte de la persona misma de la Iglesia" (*Tributación Eclesiástica Congregaciones, Fundaciones, Fieles*, Ed. Edersa, Madrid, 1980, págs. 20 y 21).

[14] J. AZCONA GARNICA, "La Fiscalidad de las entidades eclesiásticas", en VV. AA.: *XXV Jornadas Nacionales de Estudio*, Ed. Asociación Española de Asesores Fiscales, Benidorm, 1983, pág. 208; M. CRUZ AMORÓS y E. GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, "Las entidades exentas en el Impuesto sobre Sociedades", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núms. 166-167, 1983, pág. 894; L. DE ECHEVERRÍA, "Régimen fiscal de la Iglesia Católica en España", *Revista Jurídico Española La Ley*, 1984/2, págs. 1210-1211; E. GONZÁLEZ GARCÍA, "Régimen fiscal y subvenciones a las instituciones de la Iglesia Católica", en C. CORRAL y J. LISTL (ed.), *Constitución y Acuerdos Iglesia-Estado*, Ed. Publicaciones de la Universidad Pontificia Comillas, Madrid, 1987, págs. 302-303; R. LOVELLE ROLANDO, "Catálogo de beneficios fiscales aplicable a la Iglesia", en F. DE LUIS DÍAZ-MONASTERIO y R. LOVELLE ROLANDO, *El régimen tributario de la Iglesia Católica en España*, Ed. EDICE, Madrid, 1985, pág. 49; M. MIER MENES, "El Impuesto de Sociedades: su aplicación a la Iglesia Católica", en VV. AA., *El Derecho patrimonial canónico en España. XIX Semana Española de Derecho Canónico*, Ed. Universidad Pontificia de Salamanca, Salamanca, 1985, pág. 359; M. SAENZ DE SANTAMARÍA, "Las actuales relaciones económicas de la Iglesia Católica con el Estado español: aportación económica del Estado y tributación de la Iglesia", *Hacienda Pública Española*, núm. 93, 1985, pág. 130; J. R. GONZÁLEZ ARMENDIA, *El Impuesto Religioso*, ob. cit., páginas 188-191; A. MOTILLA DE LA CALLE, "La financiación de las confesiones", en I. C. IBAN; L. PRIETO SANCHIS, y A. MOTILLA, *Curso de Derecho Eclesiástico*, Ed. Universidad Complutense, Madrid, 1991, págs. 289 y 296; J. M. GONZÁLEZ DEL VALLE, "Régimen patrimonial y económico", en R. NAVVARO-VALS (coord.), *Derecho Eclesiástico del Estado español*, 3.ª edición, Ed. EUNSA, Pamplona, 1993, pág. 329; A. MARTÍNEZ BLANCO, *Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. I, Ed. Tecnos, Madrid, 1994, pág. 215, etc.

[15] Por la que se aclaran dudas surgidas en la aplicación de ciertos conceptos tributarios a las Entidades comprendidas en los artículos IV y V del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979 (*BOE* de 8 de agosto de 1983).

[16] RJA 1991, 8772.

[17] Asimismo, afirma, en su apartado primero, que "Los beneficios se aplicarán directamente por el sujeto pasivo al presentar sus declaraciones o autoliquidaciones o por la Administración en los demás casos".

[18] En el mismo sentido I. MARTÍN DÉGANO, *El régimen tributario..., ob. cit.*, pág. 28. Así lo entiende también la jurisprudencia: "en cuanto norma interpretativa, el criterio por ella fijado ha de ser aplicable a los supuestos acaecidos desde la entrada en vigor de la norma por ella interpretada" (Sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de octubre de 1993, fundamento de derecho quinto, JT 1993, 1193).

[19] Sentencias del Tribunal Supremo de: 26 de noviembre de 1991, fundamentos de derecho segundo y tercero (RJ 1991, 8772); de 9 de abril de 1992, fundamento de derecho segundo (RJ 1992, 3288); de 16 de junio de 2000, en la que el Tribunal Supremo fija doctrina legal con respecto a la aplicación de la exención prevista en el artículo 106.2.*c*) de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Lo mismo ha acontecido con sentencias de la Audiencia Nacional y de los Tribunales Superiores de Justicia: sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de octubre de 1993, fundamento de derecho quinto (JT 1993, 1193); sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 15 de junio de 1995, fundamento de derecho segundo (JT 1995, 753); sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 18 de septiembre de 1995, fundamento de derecho tercero (JT 1995, 1155); sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 27 de marzo de 1996, fundamento de derecho tercero (JT 1996, 275), etc.

En nuestra opinión, la Orden de 29 de julio de 1983 interpreta correctamente el Acuerdo Económico, y no sólo porque, como ha apuntado la doctrina, sea la que resulta de una interpretación lógica sistemática del Acuerdo, sino también porque es las que se pone de manifiesto si se recurre a los trabajos preparatorios del mismo[20] como si se realiza una interpretación sistemática con el Acuerdo sobre Asuntos Jurídicos, firmado también con la Santa Sede el 3 de enero de 1979[21].

Por todo ello, en nuestra opinión, la Orden de 29 de julio de 1983 interpreta adecuadamente el Acuerdo y ha permitido su evolución y desarrollo en la medida en que han ido aumentando los beneficios fiscales de las entidades sin fines lucrativos. De no haberse llegado a esta interpretación, el Acuerdo hubiese quedado rápidamente desfasado, ya que no hubiese sido razonable que las entidades eclesiásticas más importantes hubiesen tenido un régimen de beneficios fiscales peor que el de las entidades eclesiásticas de menor significación y que el de las entidades sin fines lucrativos. Sin embargo, lo que sí hubiese sido deseable es que en el propio texto de la Orden se hubiese explicitado, como veremos que se hizo en la Comunicación-Circular que analizaremos en el próximo epígrafe, que esta interpretación es el resultado del acuerdo alcanzado en la Comisión Mixta Iglesia-Estado, pues esto aporta una información muy relevante para conocer que nos encontramos ante una interpretación auténtica del tratado[22].

3. LA COMUNICACIÓN-CIRCULAR DE 4 DE OCTUBRE DE 1985: UNA INTERPRETACIÓN CONFORME A LA AUTÉNTICA NATURALEZA JURÍDICA DEL TRIBUTO

Se trata de una Comunicación-Circular de la Secretaría de Estado de Hacienda, sobre aplicación de tasas locales a las entidades eclesiásticas, dictada, como se señala en el propio documento, en cumplimiento de lo acordado por la Comisión Mixta Iglesia-Estado[23]. La misma pretende resolver el problema que se planteó porque determinadas tasas, como las de alcantarillado y prevención de incendios, estaban tomando como base los valores catastrales de los inmuebles, con lo que la cuantía del gravamen se independizaba del volumen de servicio demandado o recibido, y por ello suponían, de hecho, un gravamen sobre el valor de los inmuebles.

---

[20] El análisis de los trabajos preparatorios es uno de los medios de interpretación complementarios de los tratados internacionales (art. 32 de la Convención de Viena para el Derecho de los Tratados). En el caso del Acuerdo Económico, desde el inicio de los trabajos preparatorios del mismo existió un acuerdo implícito –así se deduce de los borradores que la Comisión representante del Estado y la Comisión de la Nunciatura elaboraron de forma independiente– respecto a un principio básico que inspiraría todo el Acuerdo: la Iglesia católica debía tener un régimen tributario análogo al que en la legislación española se estableciese para determinado tipo de entidades privadas socialmente valoradas: las entidades sin fin de lucro y benéfico-privadas. En el borrador elaborado por los representantes del Estado establecía la equiparación con las entidades sin fin de lucro, y el elaborado por los representantes de la Nunciatura (en el Preámbulo así se afirmaba) con las entidades no estatales de interés social, como las de carácter educativo, benéfico o asistencial. Finalmente, en el artículo V del Acuerdo Económico la remisión se realiza a los beneficios fiscales establecidos en el Ordenamiento español para ambos tipos de entidades: las que no tiene fin de lucro y las benéfico-privadas.

Además, en ambos borradores, la asimilación con el régimen tributario de las entidades sin fin de lucro o benéfico-privadas operaba con carácter de mínimo, puesto que en los mismos se concedían beneficios fiscales de modo específico a la Iglesia, con independencia de los que en la legislación española se contemplasen para las entidades anteriormente citadas.

[21] Su artículo V. 1 establece que "las instituciones o entidades de carácter benéfico o asistencial de la Iglesia o dependientes de ella gozarán de los mismos derechos y beneficios que los entes clasificados como de beneficencia privada". En este artículo, se utilizan los amplios conceptos de instituciones y entidades, y se hace la distinción entre las instituciones y entidades de la Iglesia, y las dependientes de ella (ejemplo de estas últimas serían las asociaciones o fundaciones canónicas). Entre las instituciones o entidades de la Iglesia pueden encontrarse, indudablemente, determinados institutos de vida consagrada (órdenes o congregaciones religiosas en la terminología del Acuerdo, que sigue en este punto al Código de Derecho Canónico de 1917), cuya actividad es, fundamentalmente, de tipo benéfico o asistencial (Misioneras de la Caridad, Hermanitas de los Pobres); actividades que realizan, lógicamente, movidas por una finalidad o motivación religiosa. De lo expresamente dispuesto en el Acuerdo Jurídico, se deduce que a estas entidades se les aplican los mismos derechos y beneficios –incluidos los fiscales– que a los entes clasificados como de beneficencia privada.

[22] El artículo 31 de la Convención de Viena, que recoge la denominada "Regla general de interpretación", establece en su número 3.º *a*) que habrá de tenerse en cuenta para interpretar el tratado "todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones". Para el profesor M. DÍAZ DE VELASCO esto es lo que se conoce como interpretación auténtica *(Instituciones de Derecho Internacional Público*, Ed. Tecnos, Madrid, 1994, pág. 186).

[23] Esta Comunicación-Circular no ha sido publicada oficialmente.

Si bien es cierto que para la Iglesia no se establecen en el Acuerdo Económico exenciones en las tasas[24], esta forma de configurar el gravamen en las dos tasas citadas iba en contra de uno de los principios básicos en que se fundamenta el régimen fiscal especial de la Iglesia en el Acuerdo Económico: "el de la libertad de tributación en cuanto a aquellos gravámenes que se exijan por la simple posesión o propiedad de bienes inmuebles y, que en cambio, soporte aquellos tributos que se exijan como consecuencia de la obtención de cualquier clase de rendimiento"[25]. Por ello, para que no quedase erosionado el Acuerdo Económico en lo que se refiere a las exenciones que se establecen en los impuestos que se exigen por la simple posesión o propiedad de los inmuebles, la Comunicación Circular concluía afirmado que se hace necesario "que los Municipios encuentren una solución a este problema, en el sentido de que los Ayuntamientos procedan a la exención de las tasas en relación con el efecto de aprovechamiento del servicio, dada la naturaleza y las especiales características de ocupación y destino de dichos inmuebles".

Se trata de una interpretación plausible puesto que, con el objeto de dar cumplimiento a la finalidad del Acuerdo Económico en lo que se refiere a las exenciones relacionadas con la propiedad de bienes inmuebles, prescinde de la denominación utilizada para referirse al tributo en cuestión, para centrarse en la auténtica naturaleza jurídica del mismo.

4. LA ORDEN DE 25 DE JUNIO DE 1984 Y LA ORDEN DE 29 DE FEBRERO DE 1988: UNAS INTERPRETACIONES QUE ADAPTAN EL ACUERDO A LA EVOLUCIÓN DE NUESTRO SISTEMA TRIBUTARIO

En el momento de la firma del Acuerdo las entidades del artículo IV estaban exentas de gravamen de todas las adquisiciones de bienes inmuebles que realizasen, tanto si los transmitía un particular como una empresa inmobiliaria, en virtud de lo establecido en el apartado *C*) del número 1 del artículo IV, puesto que todas estas operaciones estaban sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales[26]. Sin embargo, la Ley 8/1979, de 25 de septiembre, sobre Régimen Transitorio de la Imposición Indirecta, estableció que las ventas empresariales de bienes inmuebles, es decir, las realizadas por quienes habitualmente se dedican a esta actividad, quedaban sujetas al Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas en lugar de al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Este cambio de estructura en la imposición estatal indirecta pareció dejar sin base legal la exención en favor de las entidades eclesiásticas en el caso de que éstas adquiriesen bienes inmuebles de una empresa dedicada habitualmente a la venta de inmuebles, ya que esta operación pasaba a estar gravada por el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas y no por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Por ello, señalaba F. DE LUIS DÍAZ-MONASTERIO que "esta conclusión iría en contra de una norma fundamental en las relaciones internacionales, que es la de que el contenido de los acuerdos y tratados no puede ser modificado unilateralmente por una de las partes contratantes"[27].

La Orden de 25 de junio de 1984[28] abordó esta cuestión y dispuso que la exención declarada en el artículo IV, número 1, apartado C) del Acuerdo sobre Asuntos Económicos "se entenderá referida al Im-

---

[24] Se afirma en la propia Comunicación-Circular que, "sin duda, por considerar que cuando las entidades eclesiásticas se benefician de un servicio estatal o local, deben pagar el tributo que se exija con este motivo".

[25] Se destaca también en la Comunicación-Circular que "Este planteamiento de las exenciones del Acuerdo Económico responde a la especial situación de la Iglesia, que cuenta –por razones históricas y de otro tipo– con un patrimonio inmobiliario de gran valor histórico y artístico, pero de muy escaso rendimiento, con lo que se produce un importante desfase entre la importancia de su patrimonio y su utilidad económica. Muchos de los bienes de las entidades eclesiásticas están además afectos a obras benéficas, docentes, culturales, lo que les impide enajenarlos; en otros casos, han recibido calificaciones urbanísticas que los deprecian mucho en el mercado, por las limitaciones que aquéllas implican".

[26] El artículo IV. 1. *C*) establece la "exención total de los impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales, siempre que los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del Clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad".

[27] "El régimen fiscal de las entidades eclesiásticas", *ob. cit.*, pág. 23.

[28] Por la que se aclara el alcance de la exención del artículo IV. 1 *C*), del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979, respecto al Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas (*BOE* de 3 de julio de 1984). En la Introducción de la Orden se plantea el problema en los términos que hemos expuesto en el texto, y se afirma que es obligado concretar la forma de aplicar la exención del artículo IV. 1. *C*) a las transmisiones empresariales de bienes inmuebles, de conformidad con los principios del Acuerdo sobre Asuntos Económicos y los criterios de interpretación admitidos en el Derecho tributario internacional.

puesto General sobre el Tráfico de las Empresas cuando se trate de ventas empresariales de bienes inmuebles sujetas al mismo en que: *a*) Los adquirentes de los bienes sean la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las órdenes y congregaciones religiosas y los institutos de vida consagrada, sus provincias y sus casas, y *b*) Los bienes se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad".

Tras la entrada en vigor del IVA procedía precisar cómo iba a afectar esta exención al nuevo impuesto. De ello se encargó el número segundo de la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 29 de febrero de 1988[29], que dispuso que la exención declarada en el artículo IV, número 1, apartado *C*), del Acuerdo sobre Asuntos Económicos, debía entenderse igualmente aplicable al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se tratase de entregas de bienes inmuebles sujetas al mismo en virtud del entonces vigente artículo 9.º del Reglamento de 30 de octubre de 1985, y siempre que concurriesen las dos condiciones respecto a la naturaleza del adquiriente y el destino de los bienes que se señalaban en la Orden de 1984. En nuestra opinión, esta interpretación era plenamente congruente con el espíritu y finalidad del Acuerdo, al que habrá que estar para su interpretación según dispone el artículo 31 de la Convención de Viena de Derecho de los Tratados[30].

5. LA RESOLUCIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS DE 30 DE MAYO DE 1988 Y EL INFORME DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS DE 15 DE MARZO DE 1989: INTERPRETACIONES RESTRICTIVAS Y EXTENSIVAS SIN LA FUNDAMENTACIÓN DEBIDA

La Resolución y el Informe citados en el epígrafe puntualizaron y precisaron diversas cuestiones relacionadas con la exención del IVA de las entregas de bienes inmuebles a la que aludimos en el epígrafe anterior.

La Resolución de 30 de mayo de 1988[31] estableció que la exención en el IVA para las entregas de bienes inmuebles no resultaba aplicable si el inmueble se destinaba a la enseñanza o a otras actividades empresariales o profesionales, lo cual no se deducía ni de la letra ni del espíritu del Acuerdo. Además, esto se agravaba por el concepto amplio de explotación económica que se utilizaba en el Informe de 15 de marzo de 1989[32], que abarcaba incluso a las cesiones de uso del inmueble mediante contraprestación. Es más, se afirmaba en la Resolución que si el inmueble tenía un uso mixto, sólo resultaba aplicable la exención a la porción del mismo que se destinase, de forma exclusiva, a las finalidades citadas. Por ello, el Informe entendía que si había una porción o parte del inmueble que tuviese un uso mixto, no procedía la exención respecto a esta parte, y ello aunque la utilización para actividades empresariales fuese subsidiaria (es decir, se utilizase esa porción del inmueble principalmente en las finalidades que otorgan el derecho a la exención), e, incluso, aunque dicha porción del inmueble lo sea de un inmueble cuyo destino principal fuese el culto, la sustentación del clero o el ejercicio de la caridad.

---

[29] Por la que se aclara el alcance de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los artículos III y IV del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido (*BOE* de 12 de marzo de 1988).

[30] La Orden de 29 de febrero de 1988, ha sido derogada por la Orden de 28 de diciembre de 2006, por la que se establecen el alcance y los efectos temporales de la supresión de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los artículos III y IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto General Indirecto Canario (*BOE* de 29 de diciembre). En esta Orden se afirma que "la Comisión Europea inició un expediente de infracción en relación con el tratamiento de estas operaciones (se refiere a los supuestos de no sujeción y exención en el IVA), por entenderlo contrario al Derecho Comunitario, razón por la que comunicó la obligación de modificar la normativa vigente para adecuarla a los compromisos adquiridos por España como Estado miembro de la Unión", indicándose a continuación en la propia Orden que "la revisión del sistema de asignación tributaria a la Iglesia Católica regulado en la disposición adicional decimoctava de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2007, conlleva la renuncia expresa por parte de la Iglesia Católica a los mencionados beneficios fiscales relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido. Esta circunstancia se ha concretado, en el marco del mecanismo de consultas y concertación previsto en el artículo VI del Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 1979 y en el apartado 2 de su Protocolo Adicional, en el Canje de Notas de 22 de diciembre de 2006 entre el Estado Español y la Santa Sede".

[31] Sobre cuestiones suscitadas por la interpretación de la Orden Ministerial de 29 de febrero de 1988. Esta Resolución de 30 de mayo de 1988 no fue publicada oficialmente.

[32] De la Dirección General de Tributos en relación a nuevas cuestiones suscitadas por la interpretación de las disposiciones reguladoras de las exenciones establecidas en los artículos III y IV del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979, respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido. Este Informe no fue publicado oficialmente.

La limitación del alcance de la exención venía dada no sólo de estas previsiones, sino también por las consideraciones que en el Informe se realizaban respecto a los conceptos de sagrado apostolado y ejercicio de la caridad. Se considera sagrado apostolado "la actividad realizada por las entidades eclesiásticas dirigida a la cura de almas, a la sagrada predicación, a la formación religiosa y moral de los fieles, a la instrucción catequética y a la formación litúrgica". Se especifica, asimismo, que las casas de ejercicios espirituales "sólo se consideran *exclusivamente* dedicadas al sagrado apostolado cuando no se perciba contraprestación alguna por servicios complementarios de alimentación o alojamiento en ellas prestados". Por consiguiente, se afirma que no están exentas del IVA "las casas dedicadas a realizar ejercicios espirituales si dichos inmuebles no se destinan *exclusivamente* a realizar actividades apostólicas o de formación, por prestarse simultáneamente en ellas servicios retribuidos de alimentación o alojamiento de los usuarios"[33]. Se consideran destinados al ejercicio de la caridad "los centros que, sin mediar contraprestación económica obligatoria, se destinen a servicios sociales o humanitarios, tales como asilos de ancianos, hospitales de incurables, residencias de minusválidos, marginados, obreros, etc. No tienen tal naturaleza los centros cuya organización empresarial no difiere sustancialmente de otras empresas tales como colegios, clínicas privadas o residencias de estudiantes".

No nos parece aceptable que la Resolución exigiese la afectación exclusiva del inmueble a los fines citados. El Acuerdo Económico no lo exige, y por tanto esto suponía introducir una condición que no está expresamente establecida en el Tratado. Además no exigir la exclusividad para gozar de la exención hubiese respondido mejor al espíritu y finalidad del Acuerdo Económico. De lo contrario la exención resultaba inoperante en multitud de ocasiones, pues es muy frecuente, por motivos obvios, que los inmuebles a los que nos referimos se destinasen, de forma marginal o subsidiaria, aunque sea de forma esporádica, a finalidades diferentes de las mencionadas en el artículo IV.1.*C*). Así ocurre por ejemplo en el supuesto de los denominados salones o dependencias parroquiales de usos múltiples que se ceden, a cambio de pequeñas ayudas económicas para cubrir costes de utilización (luz, calefacción, etc.), para que en ellos se lleven a cabo talleres ocupacionales, reuniones de asociaciones vecinales, etc. Respeto a esta porción de los inmuebles de una parroquia, la exención debería haber sido aplicable en el supuesto de que se encontrasen situados en edificios cuyo destino principal fuese el culto, el sagrado apostolado, el ejercicio de la caridad o la sustentación del clero, y esas dependencias parroquiales se utilizasen principalmente para tales fines, aunque de forma esporádica o subsidiaria se destinasen a otras utilizaciones como las comentadas. Esta interpretación respondía mejor a la finalidad del artículo IV.1.*C*) del Acuerdo y se adecuaba también a la literalidad del precepto, que no exigía la exclusividad de la afectación[34].

Con respecto a la imposibilidad de destinar el inmueble a la enseñanza para poder gozar de la exención, no se entiende la razón de ser de esta limitación que, en modo alguno, deriva de lo establecido en el Acuerdo. Es más, la propia Administración se contradecía cuando en el Informe de 15 de marzo de 1989 consideraba como sagrado apostolado la actividad realizada por las entidades eclesiásticas dirigida a la formación religiosa y moral de los fieles, a la instrucción catequética y a la formación litúrgica: ¿no están destinados al sagrado apostolado –que es lo único que exige el Acuerdo– los inmuebles en que se encuentra enclavada una universidad o facultad eclesiástica? ¿No están también esos inmuebles destinados a la enseñanza? Es más, el Informe de la Dirección General de Tributos citado consideraba que la sustentación del clero comprendía los medios que tienen por finalidad proveer a los clérigos de formación, como ocurre con los seminarios, que, por otra parte, es indudable que están destinados a la enseñanza. Es evidente que en estos supuestos procedía la exención, pese a lo dispuesto por la Resolución y el Informe de la Dirección General de Tributos.

Tampoco resultaba fácil entender por qué no se podían destinar a una actividad empresarial o profesional los inmuebles[35]. De ninguna forma en el Acuerdo se condiciona la exención a que el bien se destine a

[33] La cursiva es nuestra.

[34] Cuestión diferente es que determinadas dependencias del inmueble se destinen de forma exclusiva o principalmente a una finalidad distinta de la de culto, sustentación del clero, sagrado apostolado o ejercicio de la caridad, en cuyo caso sí parecería razonable que la exención no se aplicase a estas dependencias y quedase limitada a la parte del inmueble que se iba a destinar principalmente –aunque no necesariamente de forma exclusiva– a las finalidades indicadas.

[35] En estos casos podría parecer que, de no aplicarse la exención en la entrega de los inmuebles a estas entidades, no existía perjuicio económico para ellas, ya que al realizar actividades empresariales o profesionales el IVA que soportaban lo habrían podido deducir. Pero esto era más aparente que real, puesto que muchas de las actividades que realizan estas entidades gozan de exención limitada en el IVA en virtud de lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley, e incluso estaban no sujetas a tenor de lo establecido en el artículo III del Acuerdo.

una actividad que no sea calificada de empresarial o profesional. Sólo se condiciona a que se destine a la sustentación del clero, el sagrado apostolado, el culto o el ejercicio de la caridad. No existe ningún otro condicionante. De exigirse que no se destinen los inmuebles a una actividad empresarial o profesional, en multitud de ocasiones la exención sería inaplicable, dado el amplísimo concepto que de actividad empresarial o profesional existe en el Impuesto sobre el Valor Añadido: "Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales o humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios". Evidentemente, casi todas las actividades que realicen las entidades religiosas en la asistencia social, en la educación, incluso en ocasiones las estrictamente eclesiásticas, entrarían en este concepto. Actividades que en el propio Informe de la Dirección General de Tributos se consideran dedicadas a los fines que demanda el artículo IV.1.*C*), ya sea actividades de sagrado apostolado (actividades dirigidas a la formación religiosa y moral de los fieles, a la instrucción catequética y a la formación litúrgica), de sustentación del clero (los seminarios, por ejemplo), o de ejercicio de la caridad (asilos de ancianos, hospitales de incurables, residencias de minusválidos, marginados, etc.). Téngase en cuenta que para que las actividades no se consideren de carácter empresarial o profesional, la Ley del IVA exige que las entregas de bienes o prestaciones de servicios que se realicen en el marco de esas actividades deben ser, exclusivamente, a título gratuito[36]. Esto supondría que para que una universidad eclesiástica (que se dedica al sagrado apostolado) pudiese gozar de la exención, se debía conceder a todos sus estudiantes el beneficio de matrícula gratuita; que una residencia de ancianos (actividad que puede realizarse con una finalidad caritativa) para poder disfrutar de la exención no podía cobrar a los usuarios ni siquiera los costes de mantenimiento del centro ni tampoco recibir subvenciones vinculadas al precio[37]. Evidentemente esto restringía de forma considerable e inapropiada el ámbito de la exención establecida en el Acuerdo, que en modo alguno exige que los bienes inmuebles no se destinen a actividades empresariales o profesionales, y mucho menos en este sentido tan amplio en el que se utiliza en la Ley del IVA.

Por último, tampoco parecía razonable el concepto de ejercicio de la caridad que utilizaba el Informe, ya que consideraba que sólo están animados por un espíritu caritativo los centros en los que no media contraprestación económica obligatoria. No cabe duda que se puede estar realizando una labor de tal tipo, y precisamente por ello renunciar a cualquier ganancia, cuando se cobra un precio muy inferior al de "mercado" con el único objeto de cubrir mínimamente los costes de prestación de la actividad. La exigencia absoluta de gratuidad nos retrotraía al viejo y caduco concepto de beneficencia que imperaba en siglos pasados[38] y suponía una limitación inadecuada del alcance de la exención.

Todos estos requisitos que se establecieron en la Resolución y el Informe citados, y que no aparecen ni en el Acuerdo ni curiosamente en la Orden de 29 de febrero de 1988[39], restringían de forma injustificada el alcance de la exención.

Sin embargo, en relación con la determinación del tipo de operaciones a las que afectaba la exención, la Resolución de la Dirección General de Tributos de 30 de mayo de 1988 se extralimitó y extendió el ámbito de la exención. En la Resolución se entendía que la exención relativa a las entregas de bienes inmuebles en el IVA comprendía las siguientes operaciones: *a*) las ventas o transmisiones de bienes inmuebles; *b*) las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcciones de nuevas edificaciones o la ampliación de las existentes, y *c*) las ejecuciones de obra para la rehabilitación de edificaciones preexistentes. Para mantener esta interpretación la Resolución citada se apoya en el antecedente inmediato a la Orden de 29 de febrero de 1988, que fue la Orden de 25 de junio de 1984, por la que se aclaró el

[36] Artículo 5.Uno. *a*) de la Ley.

[37] Como es sabido, la Resolución de la Dirección General de Tributos de 29 de diciembre de 1999 considera que hay contraprestación, a efectos del IVA, cuando se perciben subvenciones vinculadas al precio. Por tanto, en estos casos, se entiende que, aunque no se cobre nunca nada a los usuarios, estamos ante un empresario en el IVA.

[38] Por el contrario, R. ACOSTA ESPAÑA entiende que en el ejercicio de la caridad cabe todo género de actividad asistencial, siempre que, por ser caritativa, no sea remunerada, ("Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (art. 48)", en N. AMORÓS RICA (dir.), *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, tomo VII-2.º, Ed. Edersa, Madrid, 1991).

[39] Ni de esta Orden, ni de la Resolución, ni del Informe existe constancia alguna de que se hayan dictado tras un acuerdo alcanzado en la Comisión Mixta Iglesia-Estado para el desarrollo de los Acuerdos con la Santa Sede. Nada de ello se dice en estos documentos, ni tampoco se señaló nada al respecto en la Orden de 25 de junio de 1984, a diferencia de lo ocurrido con la Comunicación-Circular de 4 de octubre de 1985 en la que se dejó constancia expresa de que se dictó en cumplimiento de lo acordado en la Comisión Mixta Iglesia-Estado. Tampoco nada consta al respecto en la Orden de 29 de julio de 1983, si bien de ésta si se conoce su carácter consensuado por lo afirmado en el fundamento segundo de la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de noviembre de 1991 (RJA 1991, 8772).

alcance de la exención del artículo IV.1.*C*) del Acuerdo respecto al Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, que circunscribió la exención relativa a este impuesto exclusivamente a las ventas empresariales de bienes inmuebles. Este concepto, dice la Resolución de 30 de mayo de 1988, "tiene un significado jurídico preciso en función de su objeto (un bien inmueble) y de su contenido (transmisión de la propiedad)", concepto que es equivalente al de entrega de bienes inmuebles acuñado en la normativa del IVA[40], "si bien limitando su contenido a aquellas operaciones de bienes inmuebles, o de ejecuciones de obra realizadas en los mismos para su construcción o rehabilitación, sin que, en ningún caso, resulte procedente ampliar su contenido para las ejecuciones de obras para la reparación de edificaciones"[41].

En nuestra opinión la Resolución no delimitaba adecuadamente el alcance de la exención, pues no tuvo suficientemente en cuenta de dónde traía su causa aquélla, ya que la exención del artículo IV.1.*C*) del Acuerdo Económico no era aplicable a las ejecuciones de obra efectuadas por empresas constructoras o por cualquier otra que se dedicase habitualmente a esta actividad mediante contraprestación[42]. Por ello consideramos que sólo era procedente la exención para las operaciones que hasta el año 1979 se gravaban en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, es decir, las ventas o transmisiones empresariales de bienes inmuebles y no a ningún tipo de ejecuciones de obra[43].Cuestión diferente es que lo lógico sería que existiese también la exención para las ejecuciones de obra, pero esto no se derivó de lo establecido en el Acuerdo en ningún momento.

CONCLUSIONES

Primera.—Las soluciones que se han venido adoptando en aplicación de lo dispuesto en las normas procedimentales del Acuerdo (art. VI y núm. dos del Protocolo Adicional) se han plasmado, con la excepción del Acuerdo de 10 de octubre de 1980, acerca de la aplicación del Impuesto sobre Sociedades a las entidades eclesiásticas, en instrumentos jurídicos formalmente unilaterales: Orden de 29 de julio de 1983 y Comunicación-Circular de 4 de octubre de 1985. Nada establece el Acuerdo sobre la forma en que debe materializarse el acuerdo de las partes respecto a la interpretación y aplicación del tratado internacional, resultando por ello admisibles tanto los documentos formalmente bilaterales como los unilaterales. No obstante, cuando se recurra a instrumentos jurídicos formalmente unilaterales, es conveniente que conste expresamente si han sido fruto del acuerdo o consenso de las partes en aplicación de lo dispuesto en el artículo VI del Acuerdo Económico o en su protocolo Adicional, y así debió de hacerse en la Orden de 1983 citada, pues esto permite dotar a estas interpretaciones del alcance y significación que deben tener por cuanto que se trata de interpretaciones auténticas del Tratado. Nada se sabe sobre este punto con respecto a las Órdenes de 25 de junio de 1984 y de 29 de febrero de 1988, ni en relación con la Resolución de 30 de mayo de 1988 y el Informe de 15 de marzo de 1989, estos últimos de la Dirección General de Tributos.

Segunda.—En la interpretación del Acuerdo, el criterio lógico sistemático ha prevalecido sobre el de interpretación literal. Así ocurrió en la trascendental Orden de 29 de julio de 1983 cuando dispuso que

---

[40] En el artículo 9, número 1, del Reglamento de 1985 se establecía que se entiende por entrega de bienes "la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales", recogiendo en su número 2 determinadas operaciones que tienen la consideración de entregas de bienes y, en entre ellas, a "las ejecuciones de obra en las que el coste de los materiales aportados por el empresario exceda del 20 por 100 de la base imponible". Véase artículo 8.*Dos.*1.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA.

[41] Por el contrario, no estaban exentas del Impuesto las ejecuciones de obra para la reparación de edificaciones. Tampoco alcanzaba la exención a las ejecuciones de obra efectuadas para la construcción o rehabilitación de edificaciones cuando dichas operaciones no tuviesen la consideración de entregas de bienes con arreglo a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, bien por efectuarse sin aportación de materiales, bien porque el coste de los materiales aportados por el empresario no hubiera excedido del 20 por 100 de la base imponible.

[42] Así lo puso de manifiesto F. DE LUIS DÍAZ-MONASTERIO en relación con este impuesto, "El régimen fiscal de las entidades eclesiásticas", *ob. cit.*, pág. 24.

[43] Es cierto que el artículo 55.2.º del Texto Refundido de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados consideraba a efectos fiscales como transmisión onerosa de bienes muebles los suministros y los arrendamientos de obra con suministro de materiales. Pero ha de advertirse que estos contratos se sometían al Impuesto de Tráfico de Empresas cuando constituían actos habituales de tráfico de las mismas (que es en la generalidad de los casos), con arreglo a lo que establecía el artículo 62 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones. Sobre este punto puede verse A. VELASCO ALONSO, *El Impuesto sobre Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales*, tomo II, Ed. Edtoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1977, págs. 252 y 253.

las entidades religiosas comprendidas en el artículo IV del Acuerdo Económico (las instituciones más importantes y relevantes de la Iglesia) disfrutarán, en todo caso, de los mismos beneficios fiscales que las entidades a que se refiere el artículo V del Acuerdo (entidades menos significativas), que son precisamente los beneficios fiscales que en el Ordenamiento jurídico-tributario del Estado español se establezcan para las entidades sin fines lucrativos y benéfico privadas. Esta interpretación ha permitido la evolución del Acuerdo y evitó que quedara rápidamente desfasado, lo que hubiera acontecido si los beneficios fiscales de las entidades sin fines lucrativos, y por ello de las entidades del artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económico, hubiesen sido superiores a los que expresamente se explicitan en el Acuerdo para las entidades eclesiásticas.

Tercera.—En la interpretación y aplicación del Acuerdo se ha buscado cumplir fundamentalmente con su objetivo y finalidad, más allá de lo que podría deducirse de una interpretación literal de los términos empleados. Esto ha tenido suma importancia porque ha ido permitiendo que el Acuerdo se vaya adaptando a la natural evolución de nuestro sistema tributario, lo que se percibe con gran claridad en la Orden de 25 de junio de 1984 y la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 29 de febrero de 1988. En ambos casos, con buen criterio, prevaleció la interpretación teleológica del Acuerdo Económico, inspirándose para llevarla a cabo, tal y como se establece en su artículo VI y el número dos del Protocolo Adicional, en los principios que lo informan. En estos casos, para resolver la problemática que se planteó por la sustitución de unos tributos por otros, no se atendió al tributo que se citaba en el Acuerdo, lo que hubiera constituido una interpretación literal y descontextualizada, sino a las operaciones que se querían exonerar de tributación. Asimismo es de destacar la interpretación llevada a cabo en la Comunicación-Circular de 4 de Octubre de 1985 puesto que, para dar cumplimiento al objeto y finalidad del Acuerdo, atendió a la naturaleza jurídica del tributo, y no a la denominación que los municipios le daban al mismo.

Cuarta.—En las cuestiones de detalle y concreción, que no han incidido de manera notable en la adaptación o evolución del Acuerdo, han existido, en cambio, demasiadas interpretaciones restrictivas y alguna interpretación extensiva, sin demasiado fundamento en ambos casos. La exención en el IVA para las entregas de bienes inmuebles destinados al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad es el supuesto en el que mejor se aprecia esta situación. La Resolución de la Dirección General de Tributos de 30 de mayo de 1988 y el Informe de la Dirección General de Tributos de 15 de marzo de 1989 restringieron, de forma inadecuada, la exención que deriva del Acuerdo: por un lado, cuando exigían que los bienes inmuebles adquiridos por las entidades religiosas no se destinasen, ni siquiera de forma residual, a la enseñanza o al desarrollo de cualquier otra actividad empresarial o profesional; por otro, por el concepto inapropiado, al menos en algunos aspectos, de sagrado apostolado y ejercicio de la caridad que se empleaba en el Informe citado. Por el contrario, la Resolución y el Informe ampliaban el alcance de la exención cuando la consideraban aplicable a las ejecuciones de obra que tuviesen por objeto la construcción de nuevas edificaciones o la ampliación de las existentes y a las ejecuciones de obra para la rehabilitación de edificaciones preexistentes. En puridad sólo procedía la exención para las operaciones que hasta el año 1979 se gravaban en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, es decir, las ventas o transmisiones empresariales de bienes inmuebles, y no para las ejecuciones de obra.

Quinta.—A la vista del análisis realizado cabe concluir que las interpretaciones del Acuerdo Económico estudiadas han permitido una aplicación del mismo conforme a su espíritu y finalidad, y con esto se han resuelto, salvo en cuestiones puntuales o de detalle, los principales problemas que se han venido planteando a lo largo de todos estos años de vigencia en un sector del Ordenamiento tan cambiante y mudable como es el tributario. Menos cuidadoso se ha sido, en cambio, en explicitar si las interpretaciones se han realizado previo el contraste y acuerdo de la Comisión Mixta Iglesia-Estado. En la mayoría de las ocasiones no se conoce tal aspecto, y por ello se desconoce si son o no interpretaciones auténticas del Tratado. Incluso algunas interpretaciones importantes, como las que constan en la Comunicación-Circular de 4 de octubre de 1985, en la Resolución de 30 de mayo de 1988 y en el Informe de 15 de marzo de 1989, no han llegado a publicarse oficialmente. Esta forma de proceder no ha beneficiado, en modo alguno, a la aplicación del Acuerdo.

BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA ESPAÑA, R.: "Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (art. 48)", en AMORÓS RICA, N. (dir.): *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, tomo VII-2.º, Ed. Edersa, Madrid, 1991.

AZCONA GARNICA, J.: "La Fiscalidad de las entidades eclesiásticas", en VV. AA.: *XXV Jornadas Nacionales de Estudio*, Ed. Asociación Española de Asesores Fiscales, Benidorm, 1983.

CALDERÓN CARRERO, J. M.: "Algunas reflexiones en torno a los problemas de interpretación y calificación que plantea la aplicación de los convenios de doble imposición internacional: análisis a la luz del nuevo convenio modelo OCDE 1992", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 229.

COLMENAR VALDÉS, S. y STAMPA SÁNCHEZ, L.: *Tributación Eclesiástica. Congregaciones, Fundaciones, Fieles*, Ed. Edersa, Madrid, 1980.

CRUZ AMORÓS, M. y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E.: "Las entidades exentas en el Impuesto sobre Sociedades", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núms. 166-167, 1983.

DÍAZ DE VELASCO, M.: *Instituciones de Derecho Internacional Público*, Ed. Tecnos, Madrid, 1994.

ECHEVERRÍA, L. DE: "Régimen fiscal de la Iglesia Católica en España", *Revista Jurídico Española La Ley*, 1984/2.

GONZÁLEZ ARMENDIA, J. R.: *El Impuesto religioso. Cooperación económica estatal con las confesiones religiosas*, Ed. Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 1990.

GONZÁLEZ GARCÍA, E.: "Régimen fiscal y subvenciones a las instituciones de la Iglesia Católica", en CORRAL, C. y LISTL, J. (ed.): *Constitución y Acuerdos Iglesia-Estado*, Ed. Publicaciones de la Universidad Pontificia Comillas, Madrid, 1987.

GONZÁLEZ DEL VALLE, J. M.: "Régimen patrimonial y económico", en NAVARRO-VALS, R. (coord.): *Derecho Eclesiástico del Estado español*, 3.ª edición, Ed. EUNSA, Pamplona, 1993.

LOVELLE ROLANDO, R.: "Catálogo de beneficios fiscales aplicable a la Iglesia", en LUIS DÍAZ-MONASTERIO, F. DE y LOVELLE ROLANDO, R.: *El régimen tributario de la Iglesia Católica en España*, Ed. EDICE, Madrid, 1985.

LUIS DÍAZ-MONASTERIO, F. DE: "Régimen tributario de la Iglesia y de los entes eclesiásticos", en CORRAL, C. y ECHEVERRÍA, L. DE (dir.): *Los Acuerdos entre la Iglesia y España*, Ed. BAC, Madrid, 1980.

— "El régimen tributario de la Iglesia católica en España", en VV. AA.: *El Derecho Patrimonial canónico en España. XIX Semana Española de Derecho Canónico*, Ed. Publicaciones Universidad Pontificia de Salamanca, Salamanca, 1985.

— "El régimen fiscal de las entidades eclesiásticas", en LUIS DÍAZ-MONASTERIO, F. DE y LOVELLE ROLANDO, R.: *El régimen tributario de la Iglesia Católica en España*, Ed. EDICE, Madrid, 1985.

MARTÍN DÉGANO, I.: *El régimen tributario de las confesiones religiosas y de sus entidades en el derecho español*, Ed. Mc Graw Hill, Madrid, 1999.

MARTÍNEZ BLANCO, A.: *Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. I, Ed. Tecnos, Madrid, 1994.

MIER MENES, M.: "El Impuesto de Sociedades: su aplicación a la Iglesia Católica", en VV. AA.: *El Derecho patrimonial canónico en España. XIX Semana Española de Derecho Canónico*, Ed. Universidad Pontificia de Salamanca, Salamanca, 1985.

MOTILLA DE LA CALLE, A.: "La financiación de las confesiones", en IBAN, I. C.; PRIETO SANCHIS, L., y MOTILLA, A.: *Curso de Derecho Eclesiástico*, Ed. Universidad Complutense, Madrid, 1991.

SAENZ DE SANTAMARÍA, M.: "Las actuales relaciones económicas de la Iglesia Católica con el Estado español: aportación económica del Estado y tributación de la Iglesia", *Hacienda Pública Española*, núm. 93, 1985.

SOPENA GIL, J.: "la interpretación de los convenios de doble imposición internacional: el Congreso de la IFA de 1993", *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 84, 1994.

TOVILLAS MORÁN, J. M.: *Estudio del modelo de convenio sobre renta y patrimonio de la OCDE de 1992*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996.

VELASCO ALONSO, A.: *El Impuesto sobre Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales*, tomo II, Ed. Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1977.

XAVIER, A.: "El problema de las calificaciones en el Derecho tributario internacional", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núms. 225-226, 1993.

El *soft law* y sus implicaciones en la política fiscal de la UE

PATRICIA LAMPREAVE MÁRQUEZ
(Universidad Complutense de Madrid)

RESUMEN

Debido a la dilación en la realización de la integración Europea exclusivamente a través del derecho comunitario, en las últimas décadas, se ha dado paso a la creación de instrumentos alternativos entre los que se encuentran los actos denominados *soft law,* tendentes a facilitar la adopción de líneas comunes de actuación en determinadas cuestiones de relevancia para el funcionamiento de un mercado interior operativo.

En la presente comunicación se analiza la noción, naturaleza y condicionantes de los actos *soft law*, los cuales no solamente han puesto en entredicho al sistema de fuentes de derecho comunitario tradicional, sino que han debilitado el equilibrio institucional de la Unión.

Abordaremos principios claves para el funcionamiento del mercado interior, tales como el principio de subsidiariedad, proporcionalidad o de unanimidad en voto y sus repercusiones en la elaboración de una política fiscal europea coordinada.

1. EL *SOFT LAW* Y EL SISTEMA DE FUENTES DEL DERECHO COMUNITARIO

El Derecho Comunitario constituye un auténtico ordenamiento jurídico que se integra en el sistema normativo de los Estados miembros (en adelante, EM), siendo sus principios fundamentales, tanto el efecto jurídico inmediato como el efecto directo de sus mandatos.

Por consiguiente, el derecho comunitario no es un conjunto de normas individualizadas, sino que se trata de un ordenamiento jurídico propio, cuya esencia jurídica emerge de su profunda y compleja interrelación con los ordenamientos jurídicos internos y así lo recoge las STJUE, en los célebres asuntos *VanGend & Loos*[1], *Costa* vs. *Enel*[2] o *Simmenthal*[3].

De lo anterior se deriva, que la normativa comunitaria puede ser invocada frente a los poderes públicos desde el momento de su publicación, sin necesidad de haber sido transpuesta en cada EM, prevaleciendo, tanto el derecho originario como derivado, sobre la normativa interna y limitando así la soberanía de los Estados a favor del ordenamiento comunitario, dentro de las competencias de la propia actuación de la Unión Europea[4] (en adelante, UE) y para la consecución de los fines recogidos en los Tratados.

El sistema comunitario de fuentes normativas se sustenta sobre los siguientes elementos:

1. El derecho originario, comprendido por normas netamente jurídico-internacionales que dan origen al sistema comunitario. Compuesto fundamentalmente, por todos los Tratados constitutivos, los Tratados concluidos para su modificación y los Tratados de Adhesión en cada una de las ampliaciones[5].

[1] STJUE, de 5 de febrero de 1963, *Van Gend & Loos*, asunto 26/62, en la cual se reconoce el efecto directo de las normas comunitarias.

[2] STJUE, de 15 de junio de 1964, *Costa* vs. *Enel*, asunto 6/64, en la cual se pone de manifiesto la eficacia directa del ordenamiento comunitario frente al derecho interno de cada EM.

[3] STJUE, de 9 de marzo de 1978, *Simmenthal*, asunto 106/77.

[4] El artículo 5.2 del TCE, establece: "En virtud del principio de atribución, la Unión actúa dentro de los límites de las competencias que le atribuyen los Estados Miembros en los Tratados (...)."

[5] La CECA: Tratado de Paris 23 de julio de 1952, expiró en julio del 2002. La CEE y el EURATOM: Tratado de Roma: crea la CEE en marzo de 1957 en vigor desde 1958. Tratado de fusión o Tratado de Bruselas: abril 1965, en vigor desde 1967, esta-

2. El derecho derivado, integrado por actos normativos que provienen del sistema de atribución de competencias otorgados a las instituciones de la UE.

3. La jurisprudencia del TJUE, como principal garante de la primacía y la eficacia directa del derecho comunitario, contribuyendo a través de sus resoluciones en la consolidación del ordenamiento jurídico de la UE.

4. Fuentes no vinculantes, tales como las recomendaciones y dictámenes, así como actos atípicos carentes de efecto jurídico como las declaraciones y códigos de conducta, entre otros.

5. Otras fuentes no escritas, como los principios generales, donde tienen cabida varias categorías de distinta naturaleza y función y las costumbres[6], de dudosa influencia en el ordenamiento comunitario.

El artículo 288 del TFUE (ex art. 249 TCE), distingue como integrantes del ordenamiento jurídico de la UE, los actos vinculantes de los no vinculantes. El primero se compone de un conjunto de normas y actos de origen estrictamente institucional. Son los denominados como actos típicos, cuyo máximo exponente son los reglamentos, directivas y las decisiones, no existiendo entre ellos una relación de jerarquía normativa.

Las directivas, obligarán al EM destinatario en cuanto al resultado que deba conseguir, dejando a los EM la elección de la forma y los medios[7]. El reglamento, será obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada EM[8] y las decisiones, serán obligatorias en todos sus elementos, salvo cuando se designe un destinatario concreto, quedando sólo como obligatorio para éste[9].

Los mencionados, se distinguen de los actos atípicos, cuya naturaleza y efectos jurídicos indeterminados conllevan a no encuadrar en el artículo 288 del TFUE[10].

Dentro de los actos no vinculantes[11], nos encontramos con las recomendaciones, –como indicador de conductas a seguir por los Estados miembros y particulares– y los dictámenes, –como opinión o valoración de situaciones o conductas expresadas por una Institución–. Su carencia de obligatoriedad no les priva de su naturaleza jurídica, sino en todo caso de una posible sanción directa en caso de incumplimiento[12].

Durante décadas ha sido patente la escasa producción de derecho derivado por parte de la Unión en materia fiscal, lo cual ha tenido como efecto directo la acción invasora por parte de instituciones de la Unión que no tienen atribuidas competencias legislativas.

No podemos obviar la creciente trascendencia de la jurisprudencia del TJUE en la normativa comunitaria, así como la existencia de nuevas fuentes "alternativas" en el ordenamiento comunitario, conocidas como normas blandas o *soft law*.

---

blece la unión de los 3 Tratados en uno con una sola Comisión y Consejo para las 3 comunidades ahora en una. Tratado de adhesión en 1973 de Reino Unido, Irlanda, Dinamarca. Tratado de adhesión en 1981 de Grecia. Acta Única Europea en febrero de 1986, en vigor desde julio 1987.Tratado de adhesión de España y Portugal en 1986.Tratado de Maastricht, de 7 de febrero de 1992 en vigor desde 1993. Tratado de adhesión de Austria, Finlandia, suecia en 1995. Tratado de Ámsterdam 21 de octubre de 1997, en vigor desde 1999. Tratado de Niza, de 26 de febrero de 2001, en vigor desde 2003. Tratado de la Constitución Europea, de octubre de 2004. Tratado de nueva adhesión de 10 estados: Estonia, Lituania, Letonia, Latvia, República Checa, Eslovaquia, Polonia, Malta, Chipre, Hungría de 2004. Tratado de adhesión de Rumania y Bulgaria de 2007. Tratado de Lisboa, de 13 de diciembre de 2007, en vigor desde diciembre de 2009 y el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que viene a sustituir al Tratado constitutivo de la CE a partir de la entrada en vigor del Tratado de Lisboa (a lo largo del presente texto nos referiremos a dicho Tratado como TFUE).

6 Véase las STJUE, de 16 de junio de 1998, *Racke GMBH & Co. y Hauptzollamt Mainz*, asunto C-162/96.

7 STJUE, de 19 de enero de 1982, *Ursula Becker v. Finanzamt Münster-Innenstadt*, asunto 8/81.

8 STJUE, de 7 de febrero de 1973*, Comisión v. Italia*, asunto 39/72.

9 STJUE, de 2 de febrero de 1989, *Comisión v. Alemania*, Alcan, asunto 94/87.

10 "Se elude generalmente con ello a un número abierto de actos de naturaleza un tanto oscura y efectos jurídicos indeterminados cuya presencia en el orden jurídico comunitario es lo único indiscutible." Véase, MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D.: "Sistemas de normas y actos en la Unión Europea", en *instituciones y derecho de las Comunidad Europea*, 5.ª ed, Ed. Tecnos, Madrid, 2005, pp. 358-388. Como ejemplo de este tipo de actos tenemos las Decisiones del Consejo distintas por su carácter a las del artículo 288 TFUE, resoluciones, programas, documentos de reflexión o actos en los que las instituciones expresan su posición sobre un tema o anuncian su línea de actuación futura.

11 STJUE, de 31 de marzo de 1971, *Comisión c. Consejo*, asunto 22/70.

12 Véase, MANGAS MARTÍN, A.: *ibídem*, pp. 374-375.

Es importante remarcar la influencia del TJUE. A través de sus resoluciones y siempre fiel al principio de no discriminación en el tratamiento de situaciones comparables y no restricción de las libertades de la Unión, no sólo se ha limitado a resolver litigios entre partes sino que ha marcado una clara tendencia hacia la coordinación fiscal, siendo en los últimos años el inspirador de las comunicaciones llevadas a cabo por la Comisión Europea[13].

El TJUE, dado el efecto de sus resoluciones en las legislaciones nacionales, ha sido criticado por no mantener una misma línea en asunto de vital importancia para los Estados, lo que ha provocado cierta inseguridad jurídica[14].

Sin duda, las resoluciones del TJUE, han velado por la ejecución correcta del derecho comunitario, tanto originario como derivado, lo cual, si bien no ha incidido en la proliferación de normativa comunitaria, ha adaptado, a través de casos concretos, la misma a la realidad económica de la UE[15].

Concretamente en materia de fiscalidad directa, aunque también en lo relativo a la fiscalidad indirecta, las resoluciones del TJUE, han supuesto un factor relevante en la armonización fiscal, al haber resuelto en relación con temas tales como, la eliminación de la doble imposición, el ámbito de los incentivos fiscales, la tributación de los no residentes, la aplicación de cláusulas anti-abuso o la legislación nacional en materia de operaciones vinculadas.

Por entender el efecto positivo de las STJUE en el correcto funcionamiento del mercado interior, en la presente comunicación nos centraremos en analizar los actos *soft law* y su incidencia en la política fiscal europea, por entender más discutibles tanto su naturaleza como su tipología.

II. LA NOCIÓN DE *SOFT LAW*, SU NATURALEZA Y TIPOLOGÍA

La comunicación de la Comisión "Un proyecto para la Unión Europea"[16], establece específicamente que la regla de la unanimidad en la toma de decisiones en materia fiscal dificulta poder adoptar medidas de política fiscal necesarias para el mejor funcionamiento del mercado interno. En la citada, la Comisión manifiesta que debe considerarse el uso de instrumentos alternativos que contribuyan a la adopción de las requeridas medidas fiscales a nivel europeo.

El uso de los mencionados instrumentos también fue confirmado por el libro blanco de la Comisión relativo a la buena gobernanza europea[17] y subsecuentemente en el acuerdo inter-institucional para una eficaz elaboración del derecho comunitario[18]. En ausencia de debate relativo a una nueva configuración del derecho comunitario, la Comisión entiende que, tanto el derecho originario como derivado, continúan siendo el pilar o eje sobre el que debe descansar la elaboración del ordenamiento de la UE, sin embargo, las nuevos instrumentos pseudo-normativos creados, deben explorarse y promoverse con el objeto de asegurar la buena gobernanza.

Mucho se ha debatido por parte de la doctrina sobre el origen y noción del *soft law*. En origen el *soft law* no se refería expresamente al ordenamiento jurídico internacional, sin embargo, ha sido en esta disciplina donde el término fue acogido doctrinalmente y en el que ha dado lugar a amplios debates[19].

La noción de *soft law*[20] no tiene un significado unívoco, su naturaleza heterodoxa ha conllevado a ser definido por la doctrina de manera muy diversa:

---

[13] STJUE, de 11 de julio 1974, *Dassonville,* asunto 8/74 y STJUE, de 20 de febrero 1979, *Cassis de Dijon*, asunto 120/78.

[14] Véase CRUZ RADIAL, I.: "Globalización económica: sinónimo de la desnaturalización tributaria", *Crónica Tributaria*, núm. 109, 2003, pp. 59-77.

[15] FALCÓN Y TELLA, R.: señala que "(...) la jurisprudencia, además de asegurar la uniformidad y la efectividad de las normas del Tratado y las directivas de armonización, cumple el papel de fuente creadora de normas o reglas armonizadoras". Véase, "El papel de la jurisprudencia en la armonización fiscal europea", en YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: (coord.), AA. VV.: *Sistema fiscal español y armonización europea*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995, pp. 33-54.

[16] Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento, *Un proyecto para la Comunidad Europea*, de 22 de mayo de 2002, COM (2002) 247 final.

[17] *European Governace, a White paper*, de 25 de julio de 2001, COM (2001) 428.

[18] *Inter-institutional agreement on a better law making, DOUE C* 321, 31.12.2003.

[19] Véase el estudio relativo al *soft law* de, MAZUELOS BELLIDO, A.:"*Soft law*, ¿mucho ruido y pocas nueces?", *Revista Electrónica de Estudios Internacionales,* num. 8, 2004.

"El *soft law* es una serie de actos, que no son legalmente vinculantes pero a los que la práctica les atribuye una fuerza moral importante para representar la voluntad política de los EM y existir una expectativa de que los EM harán el máximo posible para seguir con las recomendaciones."[21]

"Se entiende como *soft law* a una heterodoxa serie de instrumentos que no son fuente del derecho, pero que tienen relevancia en la formación de las normas futuras o en la interpretación de las vigentes."[22]

"El *soft law* son hechos o actos que no son considerados como fuentes de derecho según la definición contenida en el artículo 38 del Estatuto del Tribunal Internacional de Justicia, reconociéndose por una parte su carácter residual y por otro su falta de valor legal, al no ser considerado como fuente de derecho."[23]

"Se puede entender que el apelativo *law* hace referencia al carácter jurídico de estos actos, de manera que la expresión reivindicaría la existencia de un derecho (*law*) no vinculante (*soft*). Existiría una zona gris de *soft law*, entre el «blanco» derecho y el «negro» no derecho."[24]

Cuando se menciona el término *soft law*, fundamentalmente se hace referencia a una serie de instrumentos que mencionamos a continuación.

Tal como se ha mencionado, el artículo 288 del TFUE establece que las instituciones de la UE pueden elaborar dictámenes o recomendaciones sin carácter vinculante, estas últimas con una clara función pre-legislativa y en ocasiones (controvertidamente) para-legislativa[25].

Debemos hacer también mención a los libros blancos[26], libros verdes o comunicaciones informativas, como trabajos previos a la elaboración del derecho comunitario y como medio para proveer información.

Como actos post-legislativos, destacan las "comunicaciones" de la Comisión, siendo sin duda actos de considerable relevancia en el ámbito de la UE, en el sentido de expresar los criterios de interpretación[27] y orientar a los EM en temas relevantes para el mercado interior, tal es el caso de las comunicaciones relativas a las denominadas ayudas de Estado[28].

No podemos obviar en este punto a las "directrices" y los "códigos de conducta". Estos últimos son reglas de conducta que carecen por sí mismas de fuerza legal vinculante, pero que presentan caracteres propios del derecho y que, a través del orden jurídico comunitario, pretenden influir efectivamente en la conducta de los Estados miembros, instituciones y personas, ello a pesar de no establecer derechos y obligaciones para las mismas[29].

Es pues, un código de conducta, un compromiso político sin consecuencias jurídicas al tener limitado su ámbito de aplicación, a través del cual se determinan una serie de medidas para paliar la cuestión que ha suscitado la adopción del código.

Se ha manifestado que los principales problemas que suscita el uso de este tipo de "pseudo-normas" derivan de la forma en que son producidas y de los medios con los que se han dotado de coercibilidad, siendo algunos autores contrarios a su valor normativo, al articularse en el seno de un centro de producción normativo externo y con arreglo a principios no siempre coincidentes con los Tratados[30].

En relación con su forma de producción, se apunta a que estos actos de s*oft law* son elaborados sin intervención directa o delegada de un Parlamento nacional.

---

[20] CHINKIN, C.: "The Challenge of *Soft law*: Development and Change in International Law", *INT'L & COMP*, 1989.

[21] MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: "Los comentarios al MC OCDE: su incidencia en el sistema de fuentes del derecho tributario sobre los derechos de los contribuyentes", *Carta Tributaria*, núm. 20, 2003.

[22] FALCÓN Y TELLA, R.: *ibidem*.

[23] SACCHETTO, C.: "Le fonti del Diretto Internazionales Tributario", en UCKMAR, V. (coord.): *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, 3.ª edic. CEDAM, Pavoda, 2005.

[24] MAZUELOS BELLIDO, A.: "*Soft law*...", *ibidem.*

[25] MORAND, A.: "Les recommendations, les résolutions et les avis du droit communautaire", 1970 *Cahiers de Droit Européen*, núm. 2.

[26] Véase, el *Libro Blanco para la creación del mercado interior*, documento de considerable relevancia para el desarrollo de posteriores Directivas comunitarias, COM (1985) 310 final.

[27] Véase al respecto, M. GARDEÒES, S.: "Las «comunicaciones interpretativas» de la Comisión: Concepto y valor normativo", 1992, *Revista de instituciones Europeas*, núm. 3.

[28] Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, 98/C-384/03, *DO C* 384, de 10 de diciembre de 1998.

[29] ALONSO GARCÍA, R.: "El *Soft law* comunitario", *Revista de Administración Pública*, 2001.

[30] Véase CRUZ RADIAL, I.: *op. cit.*

En su elaboración participan los representantes de EM en la organización internacional de que se trate, –generalmente funcionarios de las diferentes Administraciones nacionales– y, por tanto, las normas que se establezcan no gozan de la legitimidad democrática, de las posibilidades de debate, de la publicidad y transparencia que ostentan las fuentes normativas clásicas. Estos actos se consideran *backdoor rules*[31], lo cual provoca un déficit en la legitimidad de los representantes y por tanto, pueden considerarse contrarios al principio de seguridad jurídica[32].

No obstante, el TJUE en su Resolución de 13 de diciembre de 1989[33], concluye:

> "(...) Sin embargo, con el fin de dar una respuesta completa a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente, conviene subrayar que las recomendaciones no pueden ser considerados como carentes en absoluto de efectos jurídicos. Efectivamente, los Jueces nacionales están obligados a tener en cuenta las recomendaciones a la hora de resolver los litigios de que conocen, sobre todo cuando aquéllas ilustran acerca de la interpretación de disposiciones nacionales adoptadas con el fin de darles aplicación, o también cuando tienen por objeto completar las disposiciones comunitarias dotadas de fuerza vinculante (...)."

Del análisis de todo lo anterior, tres son los elementos claves de este tipo de actos de naturaleza incierta: son instrumentos que complementan al derecho comunitario, carentes de obligatoriedad directa[34], pero con un claro objetivo de eficacia en la práctica.

Se ha puesto de manifiesto que la falta de sanción por incumplimiento revela su ausencia de fuerza vinculante, lo cual no compartimos, al menos en relación a todos los instrumentos de *soft law*, dado que la falta de cumplimiento puede conllevar una suerte de contramedidas políticas o económicas.

Nos gustaría destacar como ejemplo, el código de conducta para paliar la competencia desleal entre los Estados miembros[35]. Muchas son las críticas que ha recibido el código citado, debido a que no puede ser objeto de un control de legalidad, de una interpretación prejudicial (puesto que no existe disposición alguna especial a tal fin), ni puede ser objeto de sanción directa por falta de cumplimiento.

El código estableció un listado de regímenes existentes en los EM de la UE y sus territorios dependientes o asociados, que debían ser derogados por ser contrarios a la competencia leal entre los EM y perjudicar con ello la correcta marcha del mercado interior. Pese a las múltiples manifestaciones en contra, finalmente no sólo se acordó el desmantelar los regímenes penados (conocido como cláusula *roll-back*) sino que los EM se comprometieron a no establecer en el futuro regímenes contrarios a los criterios establecidos por la Comisión Europea (conocido como cláusula *stand-still*). La falta de cumplimiento no quedo impune, dado que del texto se derivan medidas coercitivas, quizás meramente políticas, pero de considerable trascendencia.

Otro ejemplo claro son los criterios establecidos por la Comisión en relación a la noción de ayuda de Estado. La falta de concreción de los artículos reguladores de las ayudas otorgadas por lo Estados (art.107 a 109 TFUE) se ha venido paliando a través de las comunicaciones de la Comisión.

Las comunicaciones de la Comisión sobre ayudas de Estado[36] tampoco han estado exentas de polémica, debido a la subjetividad y discrecionalidad de sus condicionantes, con una clara vinculación puesta de manifiesto a través de los expedientes incoados por la citada institución.

Tampoco debemos dejar de mencionar la reciente comunicación relativa a la política de la UE en materia de buena gobernanza en el ámbito fiscal, tanto en el marco de la UE como a nivel internacional[37].

---

[31] SHELTON, D.: "Law and not law and the problem of *soft law"*, en AA. VV.: *Commitment and Compliance: the role of non-binding norms in the International legal system*, Ed. Oxford University Press, Londres, 2003, pp. 1-21.

[32] COLLADO YURRITA, M. A., *et al*: "Las fuentes del derecho tributario internacional", en CORDÓN EZQUERRO (coord.), AA. VV.: *Manual de fiscalidad internacional,* vol. I, Ed. IEF, Madrid, 2007.

[33] STJUE, de 13 de diciembre de 1989, *Grimaldi,* asunto C-322/88 y STJUE, de 8 de abril de 1992, y *Third Wagner Case,* asunto 94/91.

[34] Pese a que como se ha puesto de manifiesto, indirectamente algunos de ellos sí pueden llegar a tener efectos legales, por lo que en todo caso debe tenerse en cuenta su relevancia jurídica.

[35] *Código de conducta de 1999*. SN 4901/99. Véase en, LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.*: La Competencia fiscal desleal entre los Estados miembros de la Unión Europea*, Aranzadi, Cizur Menor, 2010.

[36] Documento COM 384/98 final. *DOCE C* 384, de 10 de diciembre de 1998 o Documento COM (1998) 74 final, de 10 de marzo de 1998.

[37] COM (2009) 201 final, de 28 de abril de 2009.

Sin duda también, el *soft law* ha estado muy presente en temas de tanta relevancia para la fiscalidad internacional como son los precios de transferencia y la documentación que deben preparar las empresas para cumplir con las obligaciones establecidas por la UE, incorporadas en la normativa interna de los EM.

Por tanto podríamos concluir que las normas extralegales pueden servir como un compromiso de los Estados ante la necesidad de establecer reglas que permitan una mayor flexibilidad de actuación para poder introducir y adaptar los mecanismos o instrumentos necesarios para hacer frente a una situación determinada. No obstante, no debemos obviar que al tratarse de derecho complementario y no de derecho derivado, ocupa la posición más subsidiaria en relación con el resto del ordenamiento comunitario.

De lo anterior queda patente que no hay duda sobre la eficacia de los actos *soft law*, siendo múltiples los instrumentos elaborados en materia fiscal que han supuesto un formidable avance en lo que a política fiscal de la UE se refiere. Lo que puede sostenerse en contra es la amenaza que acarrea el uso abusivo de este tipo de actos por ciertas instituciones, fundamentalmente la Comisión Europea, y el riesgo que subyace en la transformación de actos *soft law* en *hard law* sin pasar por las fases establecidas por el ordenamiento de la UE para convertirse en *hard law*. La Comisión es una institución que carece de toda autoridad para legislar, pudiendo haberse dado la situación, en las actuales circunstancias, de adoptarse actos *soft law* que nunca se hubieran tramitados como *hard law*, al haberse opuesto el Parlamento.

III. EL PRINCIPIO DE SUBSIDIARIEDAD Y PROPORCIONALIDAD *VERSUS* EL PRINCIPIO DE EQUILIBRO INSTITUCIONAL

Como ya se ha hecho mención, dentro de los actos de derecho derivado tipificados en el artículo 288 del TFUE, se distinguen los reglamentos, decisiones y directivas, respondiendo cada uno de ellos a finalidades distintas.

En materia fiscal, ha sido la directiva el vehículo normativo elegido para llevar a cabo la armonización[38], pues al establecer una obligación de resultado, permite a las Autoridades nacionales, la elección de la forma y los medios necesarios para el cumplimiento de la misma[39].

Es por tanto la directiva, el mejor medio para respetar el principio de subsidiariedad, siendo la expresión más neta de los límites del poder legislativo.

La subsidiariedad, es el principio regulador del modo de ejercicio de las competencias compartidas entre los Estados miembros y la UE[40]. No se trata de una técnica de reparto de las atribuciones competenciales, sino de delimitar el ámbito difuso de las competencias compartidas de la UE, siendo su máximo exponente aquellos ámbitos que no son, clara y exclusivamente competencia, bien de los Estados o de la Unión.

En un deseo de limitar la intervención supranacional, los Estados miembros, incorporaron al ordenamiento comunitario el citado mecanismo, el cual, a lo largo de los años, ha suscitado múltiples discordias en relación al futuro de la UE.

La subsidiariedad ha sido utilizada, tanto por los que entienden el principio como argumento limitativo a la creciente actividad de la UE, como por aquellos que ven en este principio, la justificación del poder de actuación de sus instituciones.

El principio de subsidiariedad (art. 5.3 TUE) entiende que la UE sólo actuará en la medida necesaria pero con todos los medios necesarios, incluso cuando no tenga expresamente atribuido una determinada competencia, no pudiendo, en virtud del principio de proporcionalidad, ninguna acción excederse de lo necesario para alcanzar los objetivos del Tratado (art. 5.4 TUE).

---

[38] LÓPEZ CASTILLO, A.: "¿Cerrar o cuadrar el circulo? A propósito de la revisión del sistema de fuentes del derecho de la UE", *Revista española de derecho Europeo*, núm. 5, 2003.

[39] Véase, STJUE, 27 de octubre de 1992, *Alemania v Comisión*, asunto C- 240/90 y la citada STJUE, *Ursula Becker (...), op cit*.

[40] El principio de subsidiariedad viene definido en el artículo 5.3 del TUE: "(...) en los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva, la Unión intervendrá en la medida en que, los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros (...)."

La interpretación más restrictiva, deja a los Estados miembros la mayor parte de las tareas de ejecución, fijándose meramente unas directrices básicas por parte de la UE.

Como ejemplo ya mencionado anteriormente, el TFUE establece poderes explícitos a la Comisión Europea para la elaboración de cierto tipo de recomendaciones, lo cual, según el TJUE en su resolución *France v. Commission*[41]*,* no implica una *carte Blanche* a favor de la Comisión para elaborar recomendaciones, dado que ello contravendría al propio Tratado y a las funciones propias conferidas a la Comisión como garante del Tratado o motor de la integración Europea.

A sensu contrario, la doctrina de los poderes implícitos, ampara la actuación en ámbitos competenciales que no han sido expresamente atribuidos a la Unión, cuando ello resulte necesario para la consecución de los objetivos comunitarios.

La citada teoría ha sido invocada en numerosas ocasiones por organismos internacionales, En el ámbito concreto de la UE, puede entenderse sustentada (entre otros) a través del artículo 352 TFUE (ex. 308 TCE): "Cuando se considere necesaria una acción de la Unión en el ámbito de las políticas definidas en los Tratados para alcanzar uno de los objetivos fijados por éstos, sin que se hayan previsto en ellos los poderes de actuación necesarios a tal efecto, el Consejo adoptará las decisiones adecuadas por unanimidad (...)."

El artículo transcrito ha sido invocado como fundamento jurídico de actos de la UE para alcanzar la plena realización del mercado interior, pero también para adoptar medida de política fiscal (entre otras políticas). No exento de polémica, dicho precepto ha sido objeto de numerosas propuestas para su derogación, debido a su utilización abusiva por parte de ciertas instituciones.

El TJUE ha mencionado el uso de la doctrina de los poderes implícitos en numerosas resoluciones, tales como *Samara v. Commission, De Santis v. Court of Auditors, IJssel-Vliet*, *Spain v. Commission, Belgium v. Commission, The Netherlands v. Commission, Dansk Rørindustri v. Commission*[42]*.* En éstas se reconoce a la Comisión Europea la posibilidad de llevar a cabo ciertos actos que deben ser tenidos en cuenta como criterios de aplicación en determinadas políticas de la UE, incluso si no queda autorizada expresamente, pero siempre dentro de unos limites.

Parte de la doctrina entiende que la Comisión, extendiendo aún más si cabe la teoría de los poderes implícitos, como garante del cumplimiento de los Tratados y del derecho derivado, no debe solamente limitarse a acciones puramente reactivas ante situaciones de vulneración del Tratado, sino también preventivas con el objeto de evitar en lo posible las situaciones mencionadas[43].

Ante la citada afirmación cabría preguntarse que limites y condiciones deben imponerse en la elaboración de los actos *soft law* con objeto de respetar el equilibro institucional de la UE.

El uso excesivo de los actos *soft law* puede resultar problemático en supuestos de solapamiento de poderes, lo cual, en todo caso, debería ser resuelto por el TJUE, tal como se refleja en el asunto *Freistaat Sachsen and Volkswagen v. Commission*[44], concerniente al apoderamiento creciente de la Comisión *versus* el Consejo para adoptar líneas de actuación en lo relativo a las ayudas de Estado.

Otra posición que la Comisión ha venido desarrollando en la última década es la relativa a su capacidad de adoptar instrumentos interpretativos del derecho comunitario, cuestión que en última instancia viene reservada al TJUE. La Comisión, no se limita a recoger lo que el TJUE resuelve a través de sus resoluciones, sino que suele añadir, y en ocasiones de manera bastante subjetiva, su posicionamiento sobre temas concretos en una clara extralimitación de sus poderes.

Queremos aquí subrayar la importancia que nos merece la resolución del Parlamento Europeo, en relación con el uso excesivo de los actos *soft law*[45].

---

41 STJUE, 23 de marzo 2004, *France v. European Commission*, Asunto C-233/02.

42 STJUE 1985, asunto 266/83, *Samara v. Comisión*; STJUE 1985, asunto146/84, *De Santis v. Court of Auditors*; STJUE 1991, asunto T-2/90, *Ferreira de Freitas*; STJUE 1996, asunto C-311/94, *IJsselvliet*; STJUE 2000, asunto C-443/97, *Spain v. Commission*; STJUE 1999, asunto C-75/97, *Belgium v. Commission*; STJUE 2002, asunto C-382/99, *the Netherlands v. Commission*; STJUE 2005, asunto C-189/02P, *Dansk Rørindustri v. Commission*.

43 SENDEN, L.: "*Soft law* and ir implication for institucional balance in the EC", *Utrecht law review,* 2005.

44 Asuntos acumulados, Sentencia del TPIUE, de 15 de diciembre de 1999, asuntos T-132/96 y T-143/96.

45 Resolución del Parlamento Europeo, de 4 de septiembre de 2007, sobre las repercusiones institucionales y jurídicas del uso de los instrumentos de derecho indicativo (2007/2028(INI)).

"(...) En 2005, la Comisión adoptó una recomendación (...) que describió como «un instrumento no vinculante o de derecho indicativo (*soft law instrument*) destinado a permitir el progreso del mercado en la buena dirección» y a completar las *Directivas* existentes (...)

El Parlamento deplora que la Comisión utilice el derecho indicativo como sustituto de la legislación de la UE adoptada de conformidad con los principios de subsidiariedad y proporcionalidad, y que extrapole la jurisprudencia del Tribunal de Justicia a terrenos sin explorar; (...)

Hace hincapié en que el Parlamento, en su calidad de única institución comunitaria elegida democráticamente, no es consultado actualmente sobre la utilización de los llamados instrumentos de derecho indicativo, como las recomendaciones de la Comisión, basadas en el artículo 211 del Tratado CE, las comunicaciones interpretativas y otros documentos de la misma índole; (...)

Pide a la Comisión que desarrolle, en colaboración con el Parlamento, un *modus operandi* que garantice la participación de los organismos elegidos democráticamente, incluyendo posiblemente los elegidos por acuerdo interinstitucional, y por consiguiente una supervisión más efectiva de la necesidad de adoptar instrumentos de derecho indicativo; (...)."

Por tanto, la aplicación del principio de subsidiariedad o del principio de proporcionalidad no debe suponer en ningún caso una brecha en el equilibrio institucional o en el funcionamiento del mercado interno.

Tal como afirma la doctrina, la piedra clave del sistema institucional comunitario es el principio de equilibro institucional, argumento central de importantes sentencias del TJUE[46]. El sentido de este principio reside en el ejercicio competencia de cada institución según su atribución por el Tratado (con sus condicionamientos y límites), no pudiendo ser invadidos los poderes atribuidos a una institución por otra.

El propio Tratado contiene varias salvaguardas por las cuales una institución puede proteger el rol atribuido, pudiendo anular un acto de *soft law*, sobre la base del artículo 263 del TFUE, cuando de ello se derive una extralimitación de poderes. También en base al artículo 225 del TFUE se prevé que el Parlamento pueda solicitar a la Comisión y al Consejo que retire alguna propuesta legislativa cuando no se aplique correctamente el principio de subsidiariedad y de proporcionalidad y lo mismo se establece con respecto a la posible solicitud del Consejo respecto a las propuestas de la Comisión en el artículo 241 TFUE.

IV. EL PRINCIPIO DE UNANIMIDAD COMO LÍMITE A LA COORDINACIÓN FISCAL

En concordancia con el principio de subsidiariedad, subsiste la obligatoriedad de unanimidad en el voto de los Estados miembros, en vigor, para la aprobación de materias con ingente trascendencia para los Estados miembros.

Pese a que la mayoría cualificada es el método de votación generalmente admitido, se ha mantenido a lo largo de los Tratados, el voto por unanimidad respecto a ciertas materias.

La aplicación del principio de unanimidad viene limitada desde el *Tratado de Maastricht*, en el sentido de sustituir dicho criterio de voto por el de la mayoría cualificada, para la adopción de un número importante de materias. Sin embargo es, fundamentalmente en el *Tratado de Niza*[47], cuando la limitación ha supuesto un importante avance, lo que incide en el creciente peso del Parlamento europeo, que ve aumentado su poder de decisión

Si bien el número de preceptos que requieren la unanimidad ha venido disminuyéndose con las modificaciones del Tratado, continúa aplicándose respecto a ciertos preceptos con inherente sensibilidad en los Estados, tales como los derechos de la ciudadanía europea –art. 22.1.º y 2.º y art. 25, TFUE–, la seguridad social –arts. 48 y 160, TFUE–, la regulación sobre ayudas de Estado –art. 108, TFUE–, las nuevas competencias de la UE –art. 352 TFUE–, la adhesión de nuevos Estados –art. 56, TFUE– o la financiación –arts. 312 y 322, TFUE–, entre otros.

Sorprendentemente y a pesar de las diversas modificaciones de los Tratados, la fiscalidad ha continuado siendo uno de los temas que requieren de unanimidad, debido quizás, al elevado proteccionismo de los Estados miembros en lo que se refiere a la pérdida de su soberanía fiscal.

---

[46] STJUE, de 22 de mayo de 1990, *Parlamento v. Consejo, "Chernobyl",* Asunto C-70/88.

[47] El *Tratado de Niza* fue adoptado el 26 de febrero de 2001, entrando en vigor el 1 de febrero de 2003. *DO C 80,* de 10 marzo 2001.

Como consecuencia de la unanimidad en voto, nos encontramos ante un derecho de veto encubierto por parte de los Estados miembros que ha retrasado, e incluso paralizado, numerosas propuestas de directiva presentadas por la Comisión.

Se ha manifestado por parte de la doctrina, la paradoja relativa a otros ámbitos en los que es suficiente la mayoría cualificada, adoptándose con facilidad las directivas propuestas. Ello es debido a que la mera posibilidad de que un Estado se vea en minoría en el Consejo, puede constituir un importante incentivo para la negociación[48].

De ahí que exista un amplio consenso sobre la necesidad de cambiar la regla de unanimidad en materia fiscal, máxime por el bloqueo que puede suponer este sistema de voto para el avance normativo, en una Unión con 27 Estados miembros.

La Comunicación de la Comisión "Un proyecto para la Unión Europea"[49] manifiesta específicamente que la regla de la unanimidad en la toma de decisiones en materia fiscal, debería ser sustituida por la regla de la mayoría cualificada, facilitando de este modo un sistema ágil en la adopción de decisiones[50].

No podemos obviar que para algunos impuestos, la supuesta soberanía nacional no es más que una quimera, pues en la práctica, es el mercado interior el que pone límites a las decisiones nacionales en materia fiscal. Al existir un derecho de decisión formal, pero no real, no puede decirse que haya auténtica soberanía[51].

El Dictamen del Comité Económico y Social Europeo, establece que en caso de adoptarse normas por mayoría cualificada debe "(...) delimitarse muy claramente a qué impuestos se aplica, pero no hay duda de que la fiscalidad de las empresas y los impuestos sobre el rendimiento del capital y las actividades nocivas para el medio ambiente deben contarse entre ellos. No se trata, de ninguna manera, de la posibilidad de decidir de manera general por mayoría cualificada en el ámbito fiscal, sino que, como propone la Convención, su utilización estará limitada a los impuestos que tienen repercusiones para el funcionamiento del mercado interior o que pueden distorsionar la competencia. La imposición de las rentas, el trabajo y, los bienes inmuebles, entre otros, seguirán siendo competencia de los Estados y si se debate a nivel de la UE, las decisiones deberán adoptarse por unanimidad. Además de aplicarse únicamente a determinados impuestos, las decisiones por mayoría cualificada se limitarán a establecer niveles mínimos (...)"[52].

La Comisión ha argumentado que dado que con el uso exclusivo de lo que se ha denominado *hard law* (derecho derivado fundamentalmente) no se ha conseguido solucionar las problemáticas crecientes en un mercado interior con 27 Estados miembros, los actos de *soft law* son absolutamente necesarios[53].

No podemos obviar que la acción invasora de la soberanía fiscal por parte de la Unión, no es bien recibida por los EM, por lo que se requiere un esfuerzo mutuo, tanto por parte de las Instituciones como por parte de los Estados miembros, por moderar los intentos de supremacía recíproca[54].

Nos cuestionamos, si no sería más conveniente intentar acercar los posicionamientos de la Unión y de los EM, con el objeto de poder adoptar medidas de política fiscal a través del voto por mayoría de los EM y flexibilizar en lo posible la toma de decisiones en ésta materia, que entender como única alternativa a la falta de derecho derivado, que instituciones carentes de capacidad legislativa, regulen a través de las denominadas *backdoor rules*[55].

---

[48] FALCÓN Y TELLA, R.: "El derecho Fiscal Europeo. Estudios de derecho Financiero y Tributario", en AA. VV., *Estudios de derecho financiero y tributario en Homenaje al profesor Calvo Ortega*", vol. II, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2005. pp. 2289-2312.

[49] Comunicación *Un proyecto para la Comunidad Europea*, (...), *ibidem*.

[50] Véase MORENO GONZÁLEZ, S.: "El sistema de recursos propios de la Unión en el Tratado por el que se establece una Constitución para Europa", en *Comentarios a la Constitución Europea,* vol. III, Ed. Tirant lo blanch, Valencia, 2005.

[51] FALCÓN Y TELLA, R. y ALMUDÍ CID, J. M.: "El derecho fiscal europeo", en CORDÓN EZQUERRO (coord.), AA. VV.: *Manual de fiscalidad internacional,* vol. I, Ed. IEF, Madrid, 2007.

[52] Véase en, *La fiscalidad en la UE: principios comunes, convergencia de normas fiscales y posibilidad de votación por mayoría cualificada*, de 10 de diciembre de 2003, *DO C 80/33*, de 30 de marzo de 2004.

[53] *European Governace, a White paper*, 2001 (...), *ibidem*.

[54] LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: "El debate sobre la armonización fiscal y la competencia entre los Estados miembros", en CHICO DE LA CÁMARA, F. (coord.), AA. VV.: *La ampliación de la UE y sus repercusiones tributarias sobre las libertades comunitarias*, Ed. Colección Estudios Jurídicos, IEF, Madrid, 2010.

[55] LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: "El debate...", *ibidem.*

V. CONCLUSIÓN

Reiterando lo ya manifestado, la legitimidad de los actos *soft law* tienen tanto defensores como detractores, sin embargo, lo indudable es que debido al escaso avance en la aprobación de derecho derivado, estas nuevas fuentes están teniendo un papel fundamental en la cooperación de los Estados miembros y la aproximación de sus legislaciones.

No cabe duda que dichos instrumentos pueden obtener un resultado mucho más efectivo, en cuanto a la coordinación fiscal se refiere, que la cesión explícita de soberanías fiscales por parte de los Estados miembros, no obstante son instrumentos que no deberían quedar exentos de control Parlamentario.

Como se ha puesto de manifiesto los actos de *soft law* no pueden ser objeto de un control de legalidad, de una interpretación prejudicial, –puesto que no existe disposición alguna especial a tal fin–, ni puede ser objeto de sanción directa, sin por ello carecer de valor jurídico. Sin embargo, no podemos obviar que este tipo de actos, que son elaborados de manera unilateral en algunos casos y aprobados mediante un cierto acuerdo (ya sea presunto) en otros, pero cuya falta de cumplimiento no entraña *a priori* consecuencias directas (decimos *a priori*, porque tal como se ha puesto de manifiesto, su falta de cumplimiento no suele quedar exenta de repercusiones), no acaban de revelarse como instrumentos de total utilidad.

Reiteremos que no dudamos que los actos de *soft law* son un complemento positivo del derecho comunitario, dado que contribuye a coordinar la política fiscal europea, siendo en ocasiones más eficaces y prácticos que los actos de *hard law*, sin embargo, en ningún caso creemos que debería considerarse como fuentes de derecho comunitario, ni relegar o suplir al *hard law*.

Se apuntan como posibles soluciones, el flexibilizar el principio de voto en política fiscal europea y la adopción de posibles acuerdos inter-institucional (fundamentalmente entre el Parlamento, el Consejo y la Comisión) con el objeto de poder fijarse métodos de elaboración de derecho comunitario más ágiles que el actual, consiguiendo restaurar el equilibrio institucional.

Como se ha manifestado, la falta de eficacia probada del voto por unanimidad, revierte negativamente en la coordinación de una política fiscal común y las lagunas por falta de consenso en dicha materia son aprovechadas por ciertas instituciones con el objeto de extralimitar sus poderes de actuación.

Creemos que la Comisión debería limitarse a los poderes atribuidos por el Tratado, debiendo en todo caso desarrollar, en colaboración con el Parlamento, un *modus operandi* que garantice la participación de los organismos elegidos democráticamente, en aras a una supervisión más efectiva en la indudable necesidad de adoptar instrumentos de *soft law* que complementen el escaso derecho comunitario vigente en el campo de la política fiscal europea.

BIBLIOGRAFÍA

ALONSO GARCÍA, R.: "El *Soft law* comunitario", *Revista de Administración Pública*, 2001.

CHINKIN, C.: "The Challenge of *Soft law*: Development and Change in International Law", *INT'L & COMP*, 1989.

COLLADO YURRITA, M. A., *et alt*: "Las fuentes del derecho tributario internacional", en CORDÓN EZQUERRO (coord.), AA. VV.: *Manual de fiscalidad internacional*, vol. I, Ed. IEF, Madrid, 2007.

CRUZ RADIAL, I.: "Globalización económica: sinónimo de la desnaturalización tributaria", *Crónica Tributaria*, núm. 109, 2003.

FALCÓN Y TELLA, R.: "El papel de la jurisprudencia en la armonización fiscal europea", en YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. (coord.), AA. VV.: *Sistema fiscal español y armonización europea*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995.

FALCÓN Y TELLA, R. y ALMUDÍ CID, J. M.: "El derecho fiscal europeo", en CORDÓN EZQUERRO (coord.), AA. VV.: *Manual de fiscalidad internacional*, vol. I, Ed. IEF, Madrid, 2007.

LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: *La Competencia fiscal desleal entre los Estados miembros de la Unión Europea*, Aranzadi, Cizur Menor, 2010.

LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., "El debate sobre la armonización fiscal y la competencia entre los Estados miembros", en CHICO DE LA CÁMARA, F. (coord.), AA VV, La ampliación de la UE y sus repercusiones tributarias sobre las libertades comunitarias, Ed. Colección Estudios Jurídicos, IEF, Madrid, 2010.

LÓPEZ CASTILLO, A.: "¿Cerrar o cuadrar el circulo? A propósito de la revisión del sistema de fuentes del derecho de la UE", *Revista española de derecho Europeo*, núm. 5, 2003.

MANGAS MARTÍN, A.: *Tratado de la Unión Europea, Tratados constitutivos de las Comunidad Europea y otros actos básicos de derecho comunitario*, Ed. Tecnos, Madrid, 2008.

MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D.:"Sistemas de normas y actos en la Unión Europea", en *Instituciones y derecho de las Comunidad Europea*, 5.ª ed., Ed. Tecnos, Madrid, 2005.

MAZUELOS BELLIDO, A.:"*Soft law*, ¿mucho ruido y pocas nueces?", *Revista Electrónica de Estudios Internacionales,* núm. 8, 2004.

MÖRTH, U.: *Soft Law in Governance and Regulation-An Interdisciplinary Analysis*, Ed. Ulrika Mörth, 2004.

SACCHETTO, C.: "Le fonti del Diretto Internazionales Tributario" en UCKMAR, V. (coord.): *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, 3.ª ed., CEDAM, Pavoda, 2005.

SENDEN, L.: "*Soft law* and it implications for institutional balance in the EC", *Utrecht law review,* 2005.

SHELTON, D.: "Law and not law and the problem of *soft law"*, en AA. VV.: *Commitment and Compliance: the role of non-binding norms in the International legal system*, Ed. Oxford University Press, Londres, 2003.

La aplicación del principio de estabilidad presupuestaria: la prevalencia de lo económico sobre lo jurídico

ANTONIO LÓPEZ DÍAZ
(Universidade de Santiago de Compostela)

RESUMEN

La aplicación del principio de estabilidad presupuestaria se asienta sobre el concepto de déficit público excesivo medido en términos de contabilidad nacional, de acuerdo con el SEC 95. En las normas del SEC 95 se aprecia una clara prevalencia de la realidad económica sobre las formas, lo que, además se combina con amplias facultades interpretativas por parte de las autoridades estadísticas nacionales y comunitarias. Frente a ello las Administraciones que consideren que tales interpretaciones no se ajustan a las disposiciones del SEC 95 y se sientan perjudicadas no siempre disponen de las adecuadas vías de recurso.

I. INTRODUCCIÓN. LA FORMULACIÓN NORMATIVA DEL PRINCIPIO DE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA

La entrada en la fase de Unión Económica y Monetaria, especialmente con la implantación de una moneda única ha hecho aflorar un nuevo principio general de aplicación en el régimen presupuestario de los Estados miembros: El principio de estabilidad presupuestaria. Al análisis de su significado, de sus bases jurídicas, y de los criterios interpretativos para su aplicación dedicaremos las páginas siguientes.

La base normativa, desde el punto de vista del que podemos denominar como derecho originario está constituida por las disposiciones contenidas en los Tratados y en los Protocolos anexos a los mismos.

En su redacción actual, el artículo 126 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (antiguo artículo 104)[1] dispone:

> "1. Los Estados miembros evitarán déficit públicos excesivos.
>
> 2. La Comisión supervisará la evolución de la situación presupuestaria y del nivel de endeudamiento público de los Estados miembros con el fin de detectar errores manifiestos. En particular, examinará la observancia de la disciplina presupuestaria atendiendo a los dos criterios siguientes:
>
> *a*) Si la proporción entre el déficit público previsto o real y el producto interior bruto sobrepasa un valor de referencia, a menos:
>
> – Que la proporción haya descendido sustancial y continuadamente y llegado a un nivel que se aproxime al valor de referencia,
>
> – Que el valor de referencia se sobrepase sólo excepcional y temporalmente, y la proporción se mantenga cercana al valor de referencia.
>
> *b*) Si la proporción entre la deuda pública y el producto interior bruto rebasa un valor de referencia, a menos que la proporción disminuya suficientemente y se aproxime a un ritmo satisfactorio al valor de referencia.
>
> Los valores de referencia se especifican en el Protocolo sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo, anejo a los Tratados."

Los restantes apartados de este artículo se destinan a prever el procedimiento que ha de ponerse en marcha cuando se aprecie la existencia de déficit excesivo[2]

[1] La redacción actual trae su causa del artículo 104 *C*, introducido en el Tratado de la CE por el Tratado de la Unión Europea, que creó un Título VI, Política económica y monetaria, en sustitución del Título II anterior.

[2] "3. Si un Estado miembro no cumpliere los requisitos de uno de estos criterios o de ambos, la Comisión elaborará un informe, en el que también se tendrá en cuenta si el déficit público supera los gastos públicos de inversión, así como todos los

Como se puede apreciar, a la hora de establecer los indicadores de la disciplina presupuestaria, toma en consideración la relación entre el déficit, y en endeudamiento, con el producto interior bruto de cada país. El Tratado, sin embargo, no fija los umbrales a partir de los cuales dichos valores se consideran excesivos, sino que remite al Protocolo sobre procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo, que figura anejo a los Tratados.

---

demás factores pertinentes, incluida la situación económica y presupuestaria a medio plazo del Estado miembro. La Comisión también podrá elaborar un informe cuando considere que, aun cumpliéndose los requisitos inherentes a los criterios, existe el riesgo de un déficit excesivo en un Estado miembro.

4. El Comité Económico y Financiero emitirá un dictamen sobre el informe de la Comisión.

5. Si la Comisión considerare que un Estado miembro presenta o puede presentar un déficit excesivo, remitirá un dictamen a dicho Estado miembro e informará de ello al Consejo.

6. El Consejo, sobre la base de una propuesta de la Comisión, considerando las posibles observaciones que formule el Estado miembro de que se trate, y tras una valoración global, decidirá si existe un déficit excesivo.

7. Cuando el Consejo, de conformidad con el apartado 6, decida declarar la existencia de un déficit excesivo, adoptará sin demora injustificada, sobre la base de una recomendación de la Comisión, las recomendaciones dirigidas al Estado miembro de que se trate para que éste ponga fin a esta situación en un plazo determinado. Salvo lo dispuesto en el apartado 8, dichas recomendaciones no se harán públicas.

8. Cuando el Consejo compruebe que no se han seguido efectivamente sus recomendaciones en el plazo fijado, el Consejo podrá hacerlas públicas.

9. Si un Estado miembro persistiere en no llevar a efecto las recomendaciones del Consejo, éste podrá decidir que se formule una advertencia a dicho Estado miembro para que adopte, en un plazo determinado, las medidas dirigidas a la reducción del déficit que el Consejo considere necesaria para poner remedio a la situación.

En tal caso, el Consejo podrá exigir al Estado miembro de que se trate la presentación de informes con arreglo a un calendario específico para examinar los esfuerzos de ajuste de dicho Estado miembro.

10. En el marco de los apartados 1 a 9 del presente artículo, no podrá ejercerse el derecho de recurso previsto en los artículos 258 y 259.

11. Si un Estado miembro incumpliere una decisión adoptada de conformidad con el apartado 9, el Consejo podrá decidir que se aplique o, en su caso, que se refuerce una o varias de las siguientes medidas:

– Exigir al Estado miembro de que se trate que publique una información adicional, que el Consejo deberá especificar, antes de emitir obligaciones y valores.

– Recomendar al BEI que reconsidere su política de préstamos respecto al Estado miembro en cuestión.

– Exigir que el Estado miembro de que se trate efectúe ante la Unión un depósito sin devengo de intereses por un importe apropiado, hasta que el Consejo considere que se ha corregido el déficit excesivo.

– Imponer multas de una magnitud apropiada.

El Presidente del Consejo informará al Parlamento Europeo acerca de las decisiones tomadas.

12. El Consejo derogará algunas o la totalidad de sus decisiones o recomendaciones mencionadas en los apartados 6 a 9 y 11 cuando considere que el déficit excesivo del Estado miembro en cuestión se ha corregido. Si anteriormente el Consejo hubiere hecho públicas sus recomendaciones, hará, en cuanto haya sido derogada la decisión adoptada en virtud del apartado 8, una declaración pública en la que se afirme que el déficit excesivo ha dejado de existir en el Estado miembro en cuestión.

13. Por lo que respecta a las decisiones o recomendaciones del Consejo mencionadas en los apartados 8, 9, 11 y 12, el Consejo se pronunciará sobre la base de una recomendación de la Comisión. Cuando el Consejo adopte las medidas contempladas en los apartados 6 a 9, 11 y 12, el Consejo se pronunciará sin tomar en consideración el voto del miembro del Consejo que represente al Estado miembro de que se trate. La mayoría cualificada de los demás miembros del Consejo se definirá de conformidad con la letra a) del apartado 3 del artículo 238.

14. En el Protocolo sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo anejo a los Tratados se recogen disposiciones adicionales relacionadas con la aplicación del procedimiento descrito en el presente artículo.

El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Banco Central Europeo, adoptará las disposiciones apropiadas que sustituirán al mencionado Protocolo.

Sin perjuicio de las restantes disposiciones del presente apartado, el Consejo, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, fijará normas de desarrollo y definiciones para la aplicación de las disposiciones del mencionado Protocolo.

En el caso de España, dicho procedimiento se puso en marcha en 2009, siguiente los trámites que se indican a continuación:

Article	Name EDP step	Date
104(3)	Commission report	18.02.2009
104(5)	Commission opinion on the existence of an excessive deficit	24.03.2009
104(6)	Commission recommendation for a Council decision on the existence of an excessive deficit	24.03.2009
104(7)	Commission recommendation for a Council recommendation to end the excessive deficit situation	24.03.2009
104(6)	Council decision on the existence of an excessive deficit	27.04.2009(*)
104(7)	Council recommendation to end the excessive deficit situation	27.04.2009(*)
104(7)	Commission recommendation for a Council recommendation to end the excessive deficit situation	11.11.2009
126(7)	Council recommendation to end the excessive deficit situation	02.12.2009
	Commission communication to the Council on action taken	15.06.2010
	Council conclusions	13.07.2010

(*) Political agreement 03/04.04.2009 (informal ECOFIN). Formal adoption 27.04.2009 (GAER).

Es precisamente el Protocolo número 12, anexo al Tratado de la Unión Europea y al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, el que fija tales extremos señalando en al artículo 1 que: "Los valores de referencia que se mencionar en el apartado 2 del artículo 126 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea serán:

— 3 por 100 en lo referente a la proporción entre el déficit público previsto o real y el producto interior bruto a precios de mercado.

— 60 por 100 en lo referente a la proporción entre la deuda pública y en producto interior bruto a precios de mercado."

Por su parte el artículo 2 del mismo protocolo establece determinadas precisiones sobre los conceptos a que se refiere el artículo 1 y así se señala:

> "A los efectos del articulo 126 de dicho Tratado y a los del presente Protocolo, se entenderá por:
>
> — Público, lo perteneciente a las administraciones públicas, es decir, a la administración central, administración regional o local y a los fondos de la seguridad social, con exclusión de las operaciones de carácter comercial, tal como se definen en el sistema europeo de cuentas económicas integradas.
>
> — Déficit, el volumen de endeudamiento neto, con arreglo a la definición del sistema europeo de cuentas económicas integradas.
>
> — Inversión, la formación bruta de capital fijo, tal como se define en el sistema europeo de cuentas económicas integradas.
>
> — Deuda, la deuda bruta total, a su valor nominal, que permanezca viva al final del año, consolidada dentro de los sectores del gobierno general, con arreglo a la definición del primer guión."

Hasta aquí llegaría lo que podemos denominar con el derecho originario, donde merece la pena ya llamar la atención sobre la remisión al sistema europeo de cuentas económicas integradas, en la actualidad el Sistema Europeo de Contabilidad Nacional y Regional en la Comunidad (SEC 95)[3] a los efectos de determinar los extremos concretos de los conceptos mencionados.

Si del derecho originario pasamos al derecho derivado, resulta obligado tomar en consideración las siguientes normas:

— El Reglamento CE 3605/93, del Consejo, de 25 de noviembre de 1993, relativo a la aplicación del Protocolo sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo, anejo al Tratado constitutivo de la Comunidad Europea[4]

— El Reglamento CE 1467/97, del Consejo, de 7 de julio de 1997, relativo a la aceleración y clarificación del procedimiento de déficit excesivo. Modificado por Reglamento CE núm. 1056/2005, del Consejo, de 27 de junio de 2005.

— El Reglamento CE 1466/97, del Consejo, de 7 de julio de 1997, relativo al refuerzo de la supervisión de las situaciones presupuestarias y a la supervisión y coordinación de las políticas económicas. Modificado por el Reglamento CE 1055/2005, del Consejo, de 27 de junio de 2005[5].

— El Reglamento CE núm. 479/2009, del Consejo, de 25 de mayo de 2009, relativo a la aplicación del Protocolo sobre procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo, anejo al Tratado constitutivo de la Comunidad Europea.

En nuestro ordenamiento interno resulta obligado mencionar las siguientes normas básicas sobre la cuestión, a través de las cuales se ha operado la traslación al ordenamiento interno de las reglas contenidas en las disposiciones comunitarias:

---

[3] Este sistema, que sustituyó el sistema europeo de cuentas económicas integradas (SEC) fue adoptado por el Reglamento CE núm. 2223/1996, del Consejo, de 25 de junio de 1966, relativo al sistema europeo de cuentas nacionales y regionales de la Comunidad, conocido como SEC 95.

[4] Modificado por los Reglamentos CE 475/2000; 351/2002 y 2103/2005.

[5] La modificación operada en 2005 en los mencionados reglamentos 1466 y 1467 de 1997, tuvo su origen en el informe "Mejorar la aplicación del pacto de estabilidad y crecimiento", adoptado por el Consejo el 20 de marzo de 2005, y que tenía por finalidad: promover la gobernanza y la adhesión de los Estados al marco fiscal reforzando los fundamentos económicos y la eficacia del Pacto, tanto en su vertiente preventiva como corrector; salvaguardar la sostenibilidad de la hacienda pública a largo plazo; fomentar el crecimiento y evitar imponer cargas excesivas a las generaciones futuras.

— El Real Decreto Legislativo 2/2007, de 2 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestarias.

— La Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria a la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.

— Real Decreto 1463/2007, de 2 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre de Estabilidad Presupuestaria, en su aplicación a las entidades locales.

El conjunto de normas mencionadas constituye un auténtico bloque normativo en el que se contempla y regula una determinada hipótesis, (la estabilidad presupuestaria), así como las consecuencias previstas para los casos de incumplimiento de tal objetivo, (planes de saneamiento financiero).

En particular, las normas mencionadas hacen hincapié tanto en la determinación de los concretos objetivos de estabilidad presupuestaria para cada uno de los subsectores que integran el conjunto del bloque Administraciones Públicas Españolas (Estado, Seguridad Social, CCAA, CCLL), como a las medidas a adoptar cuando se exceden tales límites máximos, en particular a los contenidos y el proceso de adopción de los planes de saneamiento financiero.

Sin embargo, queda todo un gran bloque de cuestiones, en especial todas aquellas que tienen que ver con los datos tomados en consideración para la determinación del déficit y endeudamiento de los distintos sectores y del conjunto de las Administraciones públicas que escapa de ese proceso de regulación. Es cierto que la Contabilidad Nacional, que le sirve de base de cálculo, se regula en el Reglamento que aprueba las normas del SEC 95[6]. No obstante, en el cálculo de los resultados presupuestarios en términos de Contabilidad Nacional, lo que, en definitiva generará la cifra de déficit para su consideración o no como excesivo, adquieren un papel estelar la Oficina Estadística de la Comunidad (EUROSTAT), así como las autoridades estadísticas nacionales, en la medida en que la Contabilidad Nacional se fundamenta en los datos suministrados por las autoridades de los Estados miembros. Y, en este caso, las facultades de supervisión sobre los datos estadísticos se proyectan también sobre el cálculo del déficit a estos efectos.

2. LA INTERPRETACIÓN DE LOS DATOS NACIONALES A LOS EFECTOS DE LA DETERMINACIÓN DEL CUMPLIMIENTO O NO DE LOS OBJETIVOS DE DÉFICIT

La cuantificación del déficit y de la deuda de cada uno de los Estados de cara a determinar si pueden considerarse o no excesivos, es una tarea que se lleva a cabo sobre la base de los datos estadísticos suministrados por cada uno de los Estados en el marco del SEC 95, como ya se ha mencionado.

Siendo ello así, surge de inmediato el papel relevante de la Oficina Estadística de la Comisión Europea (EUROSTAT), como garante de la calidad de los datos estadísticos suministrados por los distintos Estados miembros.

Además, y como consecuencia de ello, se convierte en un intérprete muy cualificado para la aplicación del principio de estabilidad presupuestaria. En efecto, la decisión sobre la estabilidad o no de las cuentas públicas viene en gran medida condicionada por lo criterios de EUROSTAT, y todo ello sin una base normativa sólida.

Entre las manifestaciones de esta actividad interpretativa se pueden mencionar los siguientes resultados:

— El Manual del SEC 95 sobre el déficit público y la deuda pública.

— El Código de buenas prácticas para la elaboración y notificación de datos en el contexto del procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo, que fue aprobado por el Consejo ECOFIN de 18 de febrero de 2003, y en buena medida convertido en norma a través del Reglamento CE, 2103/2005, de 12 de diciembre de 2005.

— Las decisiones de EUROSTAT ante las cuestiones concretas planteadas en relación a las situaciones de los distintos Estados miembros.

[6] Reglamento (CE) núm. 2223/96 del Consejo, de 25 de junio de 1996, relativo al sistema europeo de cuentas nacionales y regionales de la Comunidad.

A estos instrumentos de aplicación del principio de estabilidad vamos a referirnos en las páginas siguientes, atendiendo de forma especial a las decisiones EUROSTAT, así como al Manual SEC 95.

En cualquier caso, ya podemos llamar la atención que, cuando descendemos de la base normativa a la que nos hemos referido, la aplicación y concreción del principio de estabilidad presupuestaria sufre un notable proceso de desregulación, especialmente en el ámbito comunitario, donde se adoptan las decisiones más relevantes al respecto.

Esa falta de regulación jurídica a la hora de aplicar el principio de estabilidad presupuestaria se manifiesta, a nuestro entender, en los siguientes puntos:

a) Una prevalencia generalizada de la realidad económica sobre la forma legal en que se manifiestan o actúan las distintas unidades institucionales.

b) Una amplísima facultad interpretativa de EUROSTAT a la hora de decidir sobre calificación de determinadas operaciones en términos de contabilidad nacional.

c) Unos procedimientos que, siendo de especial trascendencia por las consecuencias que pueden generar, no cuentan, a nuestro entender, con las adecuadas garantías jurídicas.

2.1. La prevalencia de la realidad económica sobre la forma legal

Señala el Manual SEC para el cálculo del déficit y endeudamiento en su tercera edición de 28 de octubre de 2010[7] que: "el SEC 95 es un sistema para producir estadísticas económicas. Como tal recoge la realidad económica de las transacciones más que su forma legal. Esto puede conllevar buscar a través de las complejas operaciones financieras para entender quien corre con los riesgos financieros y quien tiene el control sobre las recompensas, con independencia de como se han conformado los contratos. En el contexto de medir el déficit y la deuda la búsqueda de la realidad económica afecta a materias como las siguientes:

— La clasificación de las entidades: Está una entidad dentro o fuera del sector Administraciones Públicas? La deuda y déficit de las Administraciones Públicas está primariamente afectado por unidades clasificadas como sector Administraciones Públicas. Esto viene determinado por la consideración de si una entidad es considerada como pública (desarrolla una función pública o está controlada por otra entidad pública), y si es considerada de mercado (financiada por sus propias ventas) o no mercado. Las entidades consideradas de mercado no integran el sector Administraciones Públicas.

— El tiempo de las transacciones: SEC 95 toma en consideración las transacciones cuando la actividad económica tiene lugar, más que cuando el pago es realizado. Tales diferencias pueden ser muy grandes y consiguientemente significativas para el déficit en el caso de ciertos tributos y en la adquisición de activos de capital.

— La naturaleza de las propias transacciones: Las transacciones no financieras, como el consumo, sueldos y salarios, ayudas y subvenciones, para cubrir pérdidas afectan directamente al déficit, mientras otras operaciones no, como es el caso de la adquisición de activos financieros o el pago de las deudas."

Como muestra de lo que venimos diciendo, vamos a referirnos de forma específica la definición del sector administraciones públicas en términos de contabilidad nacional

Si partimos de la definición que se hace en el SEC 95 del sector administraciones públicas (S,13), tenemos que el mismo incluye todas las unidades institucionales que son otros productores no de mercado cuya producción se destina al consumo individual o colectivo, que se financian principalmente mediante pagos obligatorios efectuados por unidades pertenecientes a otros sectores o que efectúan operaciones de redistribución de la renta y la riqueza nacionales.

La determinación de ese sector requiere, por tanto, tres pasos sucesivos:

[7] *Manual on Government Deficit and Debt*, 2010 edition, EUROSTAT, Luxemburgo 2010. También disponible *on line* en, *http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/product_details/publication?p_product_code=KS-RA-09-017*.

a) Determinación de las que se consideran *unidades institucionales*. Para que una entidad pueda ser considerada unidad institucional deben darse las siguientes condiciones:

a. Que goce de autonomía de decisión, lo que requiere que la entidad:

i. Sea titular de bienes o activos con facultad de disposición sobre ellos.

ii. Tenga capacidad para tomar decisiones económicas y realizar actividades económicas de las que es directamente responsable ante la ley.

iii. Tenga capacidad para contraer pasivos en nombre propio, aceptar otras obligaciones o compromisos futuros y suscribir contratos.

b. Y que disponga de un conjunto completo de cuentas, o bien pueda elaborarlo y resulte pertinente tanto económica como jurídicamente.

Del criterio expuesto se deriva que el sector administraciones públicas incluirá las entidades que no se consideran unidades institucionales que dependan de los distintos niveles de administraciones públicas, así como aquellas que, considerándose unidades institucionales, sean públicas y no de mercado.

b) Determinación de cuales de esas *unidades institucionales se consideran públicas*. Este el segundo criterio a tomar en consideración para delimitar el perímetro del sector administraciones públicas. Y se consideran como unidades institucionales públicas aquellas controladas y financiadas principalmente por las administraciones públicas. A tal efecto, se entiendo por control la capacidad para determinar, en caso necesario, la política general de la sociedad, mediante el nombramiento de los administradores apropiados.

a. Así entendido, la posesión de más de la mitad de las acciones de una sociedad sería una condición suficiente, pero no necesaria, para tener el control de una unidad, ya que ese control puede derivarse de normas legales o reglamentarias que autorice a determinar la política de la sociedad o a nombrar sus administradores.

b. Ahora bien, el ejercicio de funciones de supervisión general con base en reglamentaciones generales sobre todas las unidades similares, no las convierte sin más a todas en unidades institucionales públicas sino que, en ese caso, deberían considerarse como tales únicamente aquellas sobre las que ejerce un control específico[8].

c) *Aplicación de la norma de mercado/no mercado a las instituciones públicas*. Aun siendo calificadas como unidades institucionales públicas, no todas ellas integran sin más el sector administraciones públicas, sino que es preciso aplicar un filtro ulterior. Este filtro es el referido al carácter o no de mercado de tales unidades institucionales, que determina que solo aquéllas que puedan considerarse como no de mercado conformarán el sector de administraciones públicas, mientras que las de mercado se integrarían en el sector sociedades.

El elemento determinante para considerar a una unidad institucional como de mercado o no mercado es que los precios sean o no significativos, en función de que influyan de forma relevante en las cantidades que los productores están dispuestos a suministrar y las cantidades que los compradores están dispuestos a adquirir, lo que hace que se trate de una cuestión de grado.

Con el ánimo de precisar algo la relevancia de los precios, el SEC 95 establece la regla del 50 por 100, es decir, la exigencia de que los precios cubran al menos el 50 por 100 de los costes de producción. De todas formas, la aplicación de este principio tampoco se comporta como una regla jurídica en sentido estricto, (como podría ser las tradicionales que conocemos sobre participación en el capital social, por ejemplo), ya que no se aplica de forma estricta, sino que deja un amplio ámbito de decisión a los entes encargados de su valoración (Intervención General y Grupos de

[8] Como ejemplo puede señalarse el caso de los colegios, recogido del Manual del SEC 95 sobre el déficit público y la deuda pública donde se señala que: "La administración pública controla un colegio si es precisa su aprobación para crear nuevas clases, realizar inversiones considerables en formación bruta de capital fijo, o pedir un préstamo o si el colegio no puede cortar su relación con la administración por decisión unilateral.

No obstante, la administración pública no controla la unidad si se limita a financiar el colegio o supervisar la calidad de la educación que ha de impartirse en el (fijando los programas generales o el número máximo de alumnos por aula)."

Trabajo de Contabilidad Nacional[9] en el ámbito interno, y EUROSTAT en el ámbito europeo.), a la hora de apreciar o despreciar ligeras variaciones que no obliguen a una reclasificación, o las expectativas de comportamiento futuro[10].

Frente a estos criterios, de base fundamentalmente económica, las normas reguladoras del sector público, tanto estatal, como autonómico o local, habían venido tradicionalmente tomando en consideración, (especialmente en lo que se refiere a entes de Derecho privado: sociedades, fundaciones, etc.) aspectos formales como la participación mayoritaria en el capital o las aportaciones mayoritarias al capital fundacional o a su financiación anual. El SEC 95, en cambio, prescindiendo de la forma toma en consideración el control efectivo por el ente público como elemento determinante para considerar o no dicha unidad como pública. Creo que no resulta demasiado complicado comprender como este nuevo criterio, más económico y menos formal, sin perjuicio de que pueda resultar adecuado para medir la efectiva dimensión del sector público, genera numerosas incertezas y una cierta inseguridad sobre el mismo perímetro del sector administraciones públicas con las graves consecuencias que de ello se pueden derivar.

Ante esta asintonía entre perímetro del presupuesto y perímetro del sector administraciones públicas en términos de contabilidad nacional, surgen algunas reacciones que, a través de las oportunas modificaciones legislativas de las normas reguladoras del contenido de los presupuestos tratan de ampliar este para hacerlos coincidir con el sector administraciones según la contabilidad nacional[11].

Estos intentos, por una parte, nunca lograrán una coincidencia absoluta entre los entes integrados en los presupuestos y las unidades institucionales públicas no de mercado, porque siempre quedarán fuera del presupuesto los ingresos y gastos correspondientes a entes dotados de autonomía presupuestaria, como es el caso, por ejemplo, de las Universidades Públicas.

Y, en segundo lugar, la ampliación de los presupuestos incluyendo distintas unidades institucionales, sin atender a la forma, pueden poner en cuestión nuestro régimen presupuestario clásico que parte fundamentalmente de la distinción entre presupuestos limitativos y estimativos, atendiendo a la forma de los entes que lo integran y al régimen jurídico, público o privado, que les resulta de aplicación.

2.2. Las amplias facultades interpretativas de EUROSTAT

Como ya hemos manifestado en el apartado anterior a pesar de la minuciosa regulación del SEC 95, como norma a la que remite las normas reguladoras del procedimiento previsto para los supuestos de déficit

[9] El Grupo de Trabajo de Contabilidad Nacional está integrado por el Instituto Nacional de Estadística, el Banco de España y la Intervención General de la Administración del Estado.

[10] En esta línea, la regla del 50 por 100 se debe aplicar considerando una serie de años: se aplicará de forma estricta únicamente si se mantiene durante varios años o se cumple en el año en curso y se espera que lo siga haciendo en un futuro próximo. Las ligeras fluctuaciones del volumen de ventas de un año para el otro no harán necesaria una reclasificación de las unidades institucionales. Muchas otras cuestiones quedan abiertas y susceptibles de interpretación discrecional por los entes encargados de la determinación de los resultados en términos de contabilidad nacional como sería la determinación concreta de los que son ventas y costes de producción por ejemplo.

[11] Este es el caso de la Comunidad Autónoma de Galicia cuya Ley 3/2009, de 23 de junio, por la que se modifica el texto refundido de la Ley de régimen financiero y presupuestario de Galicia, amplia el ámbito de los presupuestos de la Comunidad Autónoma incluyendo buena parte de los entes que computan en términos de contabilidad nacional. La nueva redacción del artículo 48 señala que:

"1. Los presupuestos generales de la Comunidad Autónoma estarán integrados:

a) Por el presupuesto de la Comunidad.

b) Por los presupuestos de los organismos autónomos.

c) Por los presupuestos de las agencias públicas autonómicas.

d) Por los presupuestos de explotación y de capital de las sociedades mercantiles del artículo 12 de esta Ley y de aquéllas en las que concurran los requisitos determinados por el Sistema Europeo de Cuentas para integrarse en el sector de la administración pública autonómica de Galicia.

e) Por los presupuestos de los entes públicos a que hace referencia el artículo 12 de esta Ley.

f) Por los presupuestos de explotación y capital de las fundaciones del sector público autonómico en las que concurran los requisitos determinados por el Sistema Europeo de Cuentas para integrarse en el sector de la administración pública autonómica de Galicia.

g) Por los presupuestos de los consorcios en los que concurran los requisitos determinados por el Sistema Europeo de Cuentas para integrarse en el sector de la administración pública autonómica de Galicia.

h) En todo caso, por los presupuestos de las demás entidades que estén clasificadas como administración pública de la Comunidad Autónoma de Galicia de acuerdo con las normas del Sistema Europeo de Cuentas, salvo las universidades públicas."

excesivo, son muchos los extremos que, atendiendo al criterio de prevalencia de la realidad económica sobre la forma, quedan en manos de la interpretación que deben hacer los aplicadores de tales normas.

Tales aplicadores son los Grupos de Trabajo de Contabilidad Nacional, a los que ya nos hemos referido, en el ámbito interno, y la oficina estadística de la Comisión, EUROSTAT, como intérprete último a nivel comunitario. Como muestra de estas amplias facultades interpretativas, merece la pena mencionar las siguientes manifestaciones:

a) *Las decisiones de Eurostat* mediante las cuales la Oficina estadística resuelve las dudas surgidas sobre las cuentas de los distintos Estados miembros, ya sea en la determinación del perímetro del sector administraciones públicas, ya se refiera a la valoración o contabilización de las distintas operaciones. Se trata, por tanto, de pronunciamientos individualizados sobre las dudas que puedan surgir sobre la correcta aplicación de las normas contables del SEC 95[12] que son objeto de publicación para general conocimiento.

b) *El Manual del SEC 95* sobre el déficit público y la deuda pública[13]. A través del Manual se pretende coadyuvar, como se señala en su prefacio, a la aplicación del SEC 95 en el cálculo del déficit y la deuda públicos, tratando de responder a la mayoría de los problemas estadísticos y contables que se han planteado en la Unión Europea y que han sido objeto de las decisiones previas.

Siendo un instrumento útil para aclarar y resolver las innumerables dudas que se derivan de las normas del SEC 95, desde un punto de vista jurídico su valor es más que discutible, ya que no encaja en ninguno de los instrumentos jurídicos propios del ordenamiento comunitario.

En efecto, el Manual surge del trabajo de reflexión y de elaboración conceptual y textual llevado a cabo por expertos de Eurostat, representaciones de los Estados miembros de la UE, la Comisión, el Banco Central Europeo, así como estadísticos europeos y contables nacionales. Y, aunque cuente con la aprobación del Comité de Estadísticas Monetarias, Financiera y de Balanza de Pagos (CMFB), no se le puede atribuir un valor normativo vinculante sino la exteriorización de los criterios que utilizará en su proceso aplicativo la Oficina estadística.

Si bien debe reconocerse que ese conocimiento previo puede dotar de mayor certeza y seguridad a las actuaciones de los Estados a la hora de aplicar las normas de contabilidad nacional, no puede reconocérsele fuerza normativa de obligar, por no provenir de ninguna de las instituciones comunitarias con competencia para generar instrumentos normativos. Por ello, aunque con frecuencia se alude a los criterios del Manual a la hora de fundamentar pronunciamientos y decisiones sobre variadas cuestiones referidas a la determinación del déficit y deuda, la fundamentación jurídica debe residenciarse siempre en los instrumentos normativos de base, en especial las normas contenidas en el Reglamento que aprueba el SEC 95.

Para ilustrar con un ejemplo esta amplia capacidad de interpretación de Eurostat de cara a la cuantificación del déficit y la deuda en términos de contabilidad nacional, nos referiremos a una figura que está adquiriendo cada vez mayor importancia, como instrumento para la dotación de infraestructuras (especialmente infraestructuras de transporte, educación, sanciones, seguriddad, etc.) como son los contratos de colaboración público privada (*Public Private Partnerships*, *PPPs* en la terminología en inglés).

Este tipo de operaciones responde a una modalidad de contratos a largo plazo en los que una administración paga a un socio a totalidad o la mayor parte de los costes bajo una fórmula contractual de arrendamiento. En esto, precisamente se diferencia de las concesiones tradicionales en las cuales la administración no hace pagos regulares al socio o, si los hace, tales pagos no constituyen la mayoría de los pagos recibidos por el socio.

En término estadísticos y de contabilidad nacional, la cuestión clave es determinar a quien se le imputan los activos objeto del contrato de colaboración público-privada, y como consecuencia de ello, su

[12] El artículo 8 *quater*, 1 del Reglamento CE 2103/2005, del Consejo, de 12 de diciembre de 2005, señala que: "En caso de duda sobre la correcta aplicación de las normas contables del SEC 95, el Estado miembro interesado pedirá una aclaración a la Comisión (Eurostat). La Comisión (Eurostat) estudiará el problema sin demora y comunicará su clarificación al Estado miembro interesado y, en su caso, al Comité de Estadísticas Monetarias, Financieras y de Balanza de Pagos."

[13] La última edición disponible es la tercera, publicada el 28 de octubre de 2010. Las anteriores son de 2002 y 2000 respectivamente.

impacto en el déficit de la Administración Pública. Así, si los activos se imputan a la Administración, la operación computará como una inversión y su importe influirá directamente en la determinación del déficit por su importe total en el ejercicio de la inversión, luciendo como deuda el importe total de las contraprestaciones a satisfacer de forma similar a un arrendamiento financiero. Por contra, si los activos se imputan al socio privado, el reflejo en las cuentas de la Administración, se efectuará como un contrato de arrendamiento operativo, reflejándose los pagos como gasto corriente derivado de una prestación de servicios, de tal forma que la influencia en el déficit, se efectuará únicamente a medida que se vayan efectuando los pagos anuales, es decir, repartido durante todo el período del contrato[14].

El anexo II del Reglamento que aprueba el SEC 95, señala como elemento determinante para la consideración de estas operaciones como arrendamiento financiero "si se transfieren del arrendador al arrendatario (*de facto* aunque no *de iure*) todos los riesgos y beneficios de la propiedad". En sentido contrario, hay que entender que cuando el arrendador asume tales riesgos la operación podrá considerarse como arrendamiento operativo con las favorables consecuencias ya mencionadas en términos de déficit y deuda para el sector administrativo que corresponda.

La cuestión clave es pues determinar en quien recaen los riesgos de las operaciones, y es aquí donde ha jugado un papel fundamental EUROSTAT[15] con la formulación de la doctrina de los riesgos, según la cual, las infraestructuras pueden ser considerados en el activo del socio privado (por tanto no en la cuenta de las Administraciones Públicas), solo si existe una fuerte evidencia de que el socio afronta la mayor parte de los riesgos ligados a tales inversiones. Y, con base en la opinión de expertos estadísticos, EUROSTAT ha formulado la regla para la valoración de tal circunstancia centrándose en tres categorías de riesgo:

a) Riesgo de la construcción, que cubriría los retrasos en la entrega, el respeto de las especificaciones, así como los costes adicionales.

b) Riesgo de disponibilidad, que cubriría el volumen y calidad del activo resultante.

c) Riesgo de demanda, que cubriría la variabilidad de la demanda, ligada al uso efectivo de la infraestructura por los usuarios finales.

Atendiendo a las tres categorías de riesgo formuladas, EUROSTAT considera, y así lo menciona en el Manual SEC 95, que la operación de arrendamiento de una infraestructura a través de contratos a largo plazo bajo la modalidad CPP, se calificará como arrendamiento operativo, figurando, por tanto, en el activo del socio privado, si se cumplen las siguientes dos condiciones:

— Que el socio privado asuma el riesgo de la construcción.

— Que el socio privado asuma, al menos, uno de los dos riesgos, el de disponibilidad y el de demanda, según lo dispuesto en los contratos.

Como se puede apreciar, el criterio de EUROSTAT, a pesar de no contar con un valor normativo claro, se convierte de hecho en un elemento determinante de los pronunciamiento de los Grupos de Trabajo Nacionales, y de la propia Oficina Estadística, a la hora de fijar las cifras de déficit y deuda de los Estados miembros[16].

2.3. El procedimiento para fijación del resultado en términos de contabilidad nacional

Si hasta ahora nos hemos referido a los aspectos materiales para la determinación de las cifras de déficit y deuda de los distintos entes, merece ahora la pena referirse a los aspectos formales o proce-

[14] El Reglamento CE núm. 2223/96, del Consejo, que aprueba el SEC 95, dedica a la regulación de estas operaciones el anexo II, que lleva por rótulo arrendamiento y compara a plazos de bienes duraderos, donde, además de definir las distintas operaciones, analiza el tratamiento en las cuentas de las distintas modalidades.

[15] Inicialmente dichos criterios se exponen en la decisión de 11 de febrero de 2004, pasando posteriormente a formar parte del Manual al que nos venimos refiriendo (capítulo VI.5).

[16] Aplicando estas reglas, tanto el Grupo de Trabajo de Contabilidad Nacional, como EUROSTAT, han considerado como arrendamientos financieros y no operativos, algunos contratos de construcción de autovías bajo la modalidad de peaje en sombra, por el hecho de que alguna de las cláusulas del contrato permitía a la Administración pública contratante terminar anticipadamente, a los 20 años, el contrato concesional, que inicialmente tenía una duración prevista de 30 años, si se hubiera dado cumplimiento de forma anticipada al Plan Económico Financiero, debido a la buena evolución de la demanda.

dimentales a través de los cuales se reciben las cuentas por EUROSTAT y se aceptan o modifican los criterios empleados por los Grupos de Trabajo Nacionales sobre Contabilidad Nacional.

Pues bien, partiendo de lo que dispone el Reglamento CE núm. 3605/93, tras la modificación operada por el Reglamento CE núm. 2103/2005, EUROSTAT puede llevar a cabo distintas actuaciones en el ejercicio de su misión de garante del cumplimiento de las exigencias del SEC 95 por parte de los Estados miembros[17], y antes de proceder a la publicación de los datos reales de déficit público y deuda pública. A los efectos que aquí nos interesan cabe sistematizar tales actuaciones de la siguiente manera:

— En caso de duda sobre la correcta aplicación de las normas contables del SEC 95, el Estado miembro interesado pedirá una *aclaración* a la Comisión (Eurostat). La Comisión (Eurostat) estudiará el problema sin demora y comunicará su clarificación al Estado miembro interesado y, en su caso, al CMFB (Comité de estadísticas monetarias, financieras y de balanza de pagos). (Art. 8, *quater*, 1.)

— En los casos que, en opinión de la Comisión o del Estado miembro interesado, presenten complejidad o sean de interés general, la Comisión (Eurostat) tomará una *decisión* tras consultar al CMFB (...). (Art. 8, *quater*, 2).

— La Comisión (Eurostat) podrá manifestar una *reserva* en cuanto a la calidad de los datos reales notificados por los Estados miembros. A más tardar tres días laborales antes de la fecha de publicación prevista, la Comisión (Eurostat) comunicará al Estado miembro interesado y al Presidente del Comité Económico y Financiero la reserva que se proponga manifestar y publicar. Si el problema queda resuelto tras la publicación de los datos y de la reserva, se hará pública la retirada de ésta inmediatamente después. (Art. 8, *nono*, 1.)

— La Comisión (Eurostat) podrá *modificar los datos reales* notificados por los Estados miembros y suministrar los datos modificados y una justificación de la modificación cuando esté probado que los datos reales notificados por los Estados miembros no se ajustan a lo establecido en el artículo 8 *bis*, apartado 1, del presente Reglamento. A más tardar tres días laborales antes de la fecha de publicación prevista, la Comisión (Eurostat) comunicará al Estado miembro interesado y al Presidente del Comité Económico y Financiero los datos modificados y la justificación de la modificación. (Art. 8, *nono*, 2.)

Si analizamos estas distintas posibilidades de actuación desde la óptica de los medios de reacción y de defensa de sus intereses por parte del ente que, discrepando de los argumentos de la oficina presupuestaria, considere que los criterios utilizados por EUROSTAT no se acomodan a las reglas del SEC 95, y tomando en consideración los escasos precedentes jurisdiccionales, debido en parte al poco tiempo transcurrido desde la modificación mencionada de 2005, cabe agrupar los distintos pronunciamientos de la Oficina estadística en dos grandes bloques:

a) Aquellas actuaciones que no pueden considerarse como decisiones que contengan efectos jurídicos obligatorios, quedando ubicados en el campo de la cooperación voluntaria entre la estadística comunitaria y las autoridades nacionales, cooperación en la que la Comisión desempeña un papel meramente consultivo. En estos casos el pronunciamiento de EUROSTAT no sería susceptible de recurso de anulación ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas[18].

b) *A sensu contrario*, y atendiendo a los pronunciamientos señalados, cabe entender que, solo cuando EUROSTAT adopta una decisión de efectos jurídicos obligatorios se abriría la posibilidad de recurso por los entes afectados ante el Tribunal de Justicia de las CE. Se podrían considerar como tales pronunciamientos de efectos jurídicos obligatorios y, por tanto susceptibles de recurso, tanto las decisiones, (art. 8, *quater*, 2) como las modificaciones de datos[19] (art. 8, *nono*, 2). Consi-

[17] El artículo 8 *bis*, apartado 1, del Reglamento núm. 3605/93, en su versión modificada por el Reglamento (CE) número 2103/2005 del Consejo, de 12 de diciembre de 2005 (DO L 337, p. 1), que entró en vigor el 23 de diciembre de 2005, dispone: "La Comisión (Eurostat) evaluará periódicamente la calidad de los datos reales notificados por los Estados miembros y de aquella partida de las cuentas públicas en que se basen, elaboradas con arreglo al SEC 95 (...)."

[18] Puede verse en este sentido Auto del Tribunal de Primera Instancia (Sala Cuarta), de 5 de septiembre de 2006, asunto T-148/05, Comunidad Autónoma de Madrid-Mintra contra Comisión de las Comunidades Europeas; Auto del Tribunal de Primera Instancia (Sala Cuarta), de 12 de julio de 2007, asunto T-177/06, Ayuntamiento de Madrid, Madrid Calle 30 SA, contra Comisión.

[19] Un recurso contra modificación de datos por EUROSTAT fue interpuesto el 22 de diciembre de 2006 por Bélgica (asunto T-403/06) si bien no llego a pronunciarse sobre el fondo del asunto el Tribunal ya que por Auto del Tribunal de Primera Instancia de 9 de abril de 2008 se acordó su archivo al haber desistido el demandante.

deramos que no serían susceptibles de recurso la simple formulación de reservas, aunque sí lo serían las modificaciones de las cuentas que pudieran llevarse a cabo para el supuesto de que tales reservas no hubieran sido atendidas.

De los dos bloques de cuestiones mencionadas merecen una especial atención las situaciones contempladas en la letra *a*) que, como acabamos de señalar, y a pesar de las indudables consecuencias jurídicas y económicas que se derivan de esa actividad consultiva de la Comisión (Eurostat), no son susceptibles de recurso ante las instancias comunitarias. Dentro de las múltiples situaciones que podemos encontrarnos cabe diferenciar, a su vez, dos categorías:

— Supuestos en los que EUROSTAT a través de las aclaraciones pertinentes, o con la simple publicación de las cuentas remitidas, ratifica los criterios aplicados por las autoridades estadísticas nacional (grupos de trabajo de contabilidad nacional), por lo que la divergencia se produciría entre la Administración afectada (autonómica, local y más infrecuentemente nacional) de una parte, y las autoridades estadísticas nacionales y la Comisión (concretamente EUROSTAT) de otra. Cerrada la puerta de las instancias comunitarias, sería preciso buscar en este caso vías de recurso en el ámbito nacional interno contra las decisiones de las autoridades estadísticas nacionales que aplican el SEC 95 siguiendo los criterios de la Comisión, pero de forma que la Administración afectada entiende no ajustada al Reglamento SEC 95 y perjudicial para sus intereses.

— Situación diferente es la que se genera cuando la discrepancia se produce entre el criterio de las autoridades estadísticas nacionales y el mantenido por Eurostat. Si las autoridades nacionales asumen los criterios de Eurostat, se cerrarían todas las posibilidades de recurso en el ámbito comunitario, quedando como única posibilidad, en su caso, la vía interna, al igual que señalábamos en el párrafo precedente. Por contra si las autoridades estadísticas nacionales elaborasen sus cuentas con arreglo a su propio criterio y desconociendo el parecer de Eurostat, seguramente la oficina estadística comunitaria plantearía sus reservas que, de no ser atendidas, darían lugar a la modificación de las cuentas, actuación ésta que sí resultaría susceptible de recurso ante el Tribunal de la Unión.

Como se ha tratado de poner de manifiesto, además de la preferencia de la realidad económica sobre la forma, que está presente en el SEC 95, y del escaso valor normativo de los instrumentos utilizados por Eurostat, se constata una ausencia importante de cauces jurídicos para resolver las discrepancias que puedan generarse en el proceso de análisis de las cuentas y de determinación de las cifras de déficit y deuda.

Lógicamente estas dificultades para poder combatir en el plano jurídico y a través de los recursos pertinentes los criterios aplicados por Eurostat, magnifican su trascendencia en épocas de crisis como las actuales en las que se han multiplicado las situaciones de déficit excesivo, lo que dota a tales criterios e interpretaciones de una trascendencia muy superior a la que pueden tener en escenarios de cuentas públicas estabilizadas.

A todo ello habría que añadir, que confirmado un déficit excesivo, las medidas a adoptar en el procedimiento subsiguiente, también escapan al régimen ordinario de recursos. No puede olvidarse que el apartado 10 del artículo 126 del Tratado de Funcionamiento de la UE dispone que: “En el marco de los apartados 1 *a* del presente artículo, no podrá ejercerse el derecho de recurso previsto en los artículos 258 y 259.”

CONCLUSIONES

A modo de resumen y tras el análisis efectuado, cabe formular las siguientes conclusiones:

1. Se constata una prevalencia clara de lo económico sobre lo jurídico en la regulación de las cuentas públicas contenida en el SEC 95. Así los criterios económicos (mercado/no mercado) se sobreponen sobre las tradicionales categorías jurídicas. Importa mucho menos el carácter público o privado, o la forma jurídica de los entes que la realidad económica que los considere o no como unidades institucionales de mercado.

También a la hora de valorar las operaciones, su imputación temporal, y su adscripción a los distintos capítulos de la estructura económica difieren los criterios presupuestarios clásicos y las reglas derivadas del SEC 95, que pretenden reflejar la realidad económica más allá de la forma jurídica.

2. Adicionalmente, se aprecia también una cierta falta de regulación jurídica de los criterios aplicativos y de los procedimientos para la valoración del déficit y deuda en términos de contabilidad nacional. Ello da lugar a que sobre la base de los preceptos referidos al déficit excesivo y su procedimiento, recogidos en los Tratados y en otras normas de derecho derivado, se adopten decisiones sobre la determinación del volumen de déficit de los Estados, que conllevan evidentes consecuencias jurídicas, tanto para los Estados como para los ciudadanos. Y todo ello se hace efectivo en un escenario de amplias facultades discrecionales de los órganos encargados de su aplicación, y en el seno de unos procedimientos no siempre dotados de las garantías jurídicas elementales.

3. La aplicación de criterios diferentes por parte de la normativa presupuestaria y las reglas de contabilidad presupuestaria y financiera de una parte, y de las reglas y criterios de la contabilidad nacional según se definen en el SEC 95, por otra, genera un desajuste entre el contenido del presupuesto, y consiguientemente de su resultado, y los contenidos del sector administraciones públicas, y los resultados en términos de contabilidad nacional. Ello obliga a efectuar los ajustes precisos sobre el resultado presupuestario de cara a la determinación del resultado en términos de contabilidad nacional. En parte por las dificultades de los ajustes, y también por la necesidad se someter a la disciplina y controles precisos todos los entes cuyas cuentas contabilizan para determinar el carácter excesivo o no de las cifras de déficit están llevando a ampliar el perímetro de los presupuestos tratando de aproximarlo en la medida de lo posible al perímetro de la administración pública correspondiente según la contabilidad nacional. Habida cuenta, una vez más, de los criterios esencialmente económicos de la contabilidad nacional, tanto en lo que afecta a la determinación de las unidades institucionales, como a los criterios de valoración, imputación, etc., esta tendencia puede desnaturalizar, al menos en parte, la institución presupuestaria y algunos de sus principios tradicionales.

4. Las Administraciones públicas no siempre van a disponer de vías de recurso para combatir criterios o decisiones, tanto sobre la valoración del déficit y de la deuda derivada de sus cuentas, como sobre la aplicación de medidas para recuperar la situación de estabilidad. Esto puede generar situaciones de falta de seguridad jurídica y de indefensión frente a un procedimiento que suele acarrear graves consecuencias desde el punto de vista económico.

La utilización de criterios interpretativos en la normativa tributaria. Especial referencia a las normas forales. Propuestas de futuro

ANA LÓPAZ PÉREZ
PURIFICACIÓN PERIS GARCÍA
(Universidad de Valencia)

RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto realizar un estudio de la aplicación de las disposiciones normativas en materia tributaria centrándose en la interpretación de las mismas. De este modo, en primer lugar se abordará la utilización de criterios interpretativos en materia tributaria en lo que respecta a las sentencias judiciales, a las consultas tributarias y a los criterios aclaratorios efectuados por el Ministro/a de Hacienda y recogidos en el artículo 12.3 de la Ley General Tributaria de 2003. Asimismo se analizará la actual interpretación de las normas forales de los territorios históricos de País Vasco y Navarra y el papel desempeñado por las Juntas Generales en los mismos. Finalmente se efectuarán propuestas de futuro en orden a la necesidad de unificación de criterios tanto en los territorios forales como en el resto del territorio del Estado.

I. INTRODUCCIÓN

El profesor FERREIRO definió la interpretación de la norma como la determinación de la voluntad del legislador al dictarla o lo que es lo mismo, la averiguación del sentido del precepto en un determinado momento.

La Ley General Tributaria de 2003 regula la interpretación de las normas tributarias en los artículos 12 a 16. En tales preceptos se establece que la interpretación en materia tributaria se ajustará a los criterios establecidos por el Derecho común y recogidos en al artículo 3.1 del Código Civil: "Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas". Asimismo el segundo párrafo del citado artículo impone la equidad como medida de ponderación en la aplicación de las normas, si bien, las resoluciones de los Tribunales sólo podrán fundarse en ella de manera exclusiva cuando la Ley lo autorice expresamente. En nuestros días podemos mantener la afirmación, sin temor a equivocarnos, de que en Derecho tributario español no existe ninguna especialidad respecto de los criterios establecidos por el Derecho Común.

Con respecto a la llamada *interpretación económica*, que se encarga en si misma de averiguar el sentido o significado económico de las normas tributarias faltan referencias explicitas a la misma en la Ley General Tributaria española. No ocurre así en la legislación argentina en la que la Ley de Procedimiento Tributario 11.683 se refiere al principio de la realidad económica en sus artículos 1 y 2. Los citados preceptos legales determinan que en la interpretación de las disposiciones normativas prima el principio de la realidad económica y *sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado*[1].

[1] Asimismo el artículo segundo de la citada ley dispone que para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.

En lo referente a los criterios de interpretación admitidos en Derecho, el artículo 3.1 del Código Civil hace alusión a los mismos como criterios admitidos de manera general en nuestro Ordenamiento jurídico; interpretación literal o gramatical, interpretación sistemática, interpretación histórica, interpretación evolutiva y por último interpretación teológica[2]. De este modo, la nueva LGT abandona la referencia a *los criterios admitidos en derecho* que si incluía la LGT de 1963 en su artículo 23.1. Esta omisión constituye, en opinión de algunos autores, una remisión normativa expresa y estática que, sin alterar el sentido del mandato anteriormente vigente, no es la técnica más adecuada, dado el riesgo de descoordinación en el caso de que se produzca una reforma del cuerpo normativo a que la remisión se refiere[3].

En definitiva, la interpretación en derecho tributario consiste en clarificar si cuando el Derecho común se refiere a un negocio jurídico determinado[4], por ejemplo una donación regulada en el artículo 618 del Código Civil, debemos aplicar el mismo significado en Derecho tributario o si por el contrario ha de entenderse de modo distinto en este ordenamiento. En respuesta a esta cuestión, el ordenamiento tributario goza de una cierta autonomía y no tiene la obligación de seguir los criterios definidos por la legislación civil. Así lo ha reconocido el Tribunal Constitucional en sentencia 45/1989, de 20 de febrero, en la que en relación con la sujeción conjunta en al IRPF de los miembros de la unidad familiar, afirma que *es innegable, sin embargo, que la legislación tributaria, en atención a su propia finalidad, no está obligada a acomodarse estrechamente a la legislación civil (que sin embargo tampoco puede ignorar) y que, en consecuencia, es en principio constitucionalmente lícito que el régimen fiscal del matrimonio sea establecido de modo uniforme, sin atender a la variedad posible en la práctica. No puede ignorarse, sin embargo, el hecho de que en ésta, hay supuestos en los que la sujeción conjunta resultaría discriminatoria por la inexistencia de las circunstancias que normalmente la justifican* (FJ 6).

En suma, la ley tributaria puede proceder a *calificar* de manera autónoma los conceptos empleados en la misma, pero siempre que existan razones para ello y esto solo ocurrirá en dos situaciones; cuando la novedad de la institución comporte la ausencia de otras definiciones normativas formuladas por otras ramas del Derecho o en aquellos casos en que, por razones estrictamente fiscales, el ordenamiento tributario formule expresamente una calificación que, en cado contrario, no produciría los mismos resultados[5]. En este sentido es importante delimitar si la *calificación* de la norma y la *interpretación* de la misma son conceptos análogos o si por el contrario su significado es diferente.

En primer lugar observamos que el objeto sobre el que se proyecta la calificación es el hecho, acto o negocio realizado y con trascendencia en la aplicación de los tributos. En segundo lugar, el contenido de la calificación es la determinación de lo que el acto, hecho o negocio jurídico representa para el ordenamiento tributario, con independencia de otros ordenamientos jurídicos, incluso de aquellos en los que encuentra una regulación expresa[6]. En la misma línea, GARCÍA NOVOA diferencia entre un

---

[2] En cuanto a la distinción entre el sentido técnico o usual de un concepto, no podemos dejar de referirnos a la conocida Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 1957 en la que el Alto Tribunal entendió que los mejillones no se encontraban sujetos a tributación en el Arbitrio sobre la Pesca, cuya recaudación se destinaba a las Juntas de Puertos, y la razón de la no sujeción era que los mejillones son moluscos y no pescados. Una interpretación científica de los conceptos *pez* y *molusco* conlleva a sujetar a tributación a los primeros y no a los segundos. Posteriormente a esta interpretación, el Tribunal Supremo en su Sentencia de 28 de noviembre de 1960 defiende la tesis contraria por razones que pueden sintetizarse en las siguientes: *a*) el Decreto regulador del Arbitrio identifica pesca y pescado; *b*) esta identificación coincide con la interpretación usual, y *c*) establecido un tributo cuyo fin es el mantenimiento y la mejora de los puestos pesqueros y de refugio, se produciría una quiebra en el principio de justicia distributiva hacer de mejor condición una parte de la pesca, al eximirla de cargas fiscales sin fundamento para ello.
En épocas más recientes, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya de 14 de febrero de 1994, resuelve un problema similar y determina además del criterio de interpretación gramatical han de tenerse en cuenta la interpretación teológica o finalidad de las normas.

[3] Así opinan, entre otros, RUIZ ALMENDRAL, V. y ZORNOZA PÉREZ, J. en *Entre la ética, la política y el derecho: estudios en homenaje al profesor Gregorio Peces-Barba*, vol. I, AA. VV. (coord.) Madrid, Dykinson, 2008, pág. 1200.

[4] Somos partidarios de la consideración de la donación como un negocio jurídico y así se manifiestan, entre otros GARCÍA, J. M., en "Breves notas en defensa de la donación como negocio jurídico adquisitivo del dominio", *Revista jurídica de Catalunya*, volumen 97, núm. 4, 1998, págs. 893-900.

[5] *Vid.* MARTIN QUERALT; LOZANO SERRANO, C., y POVEDA BLANCO, F., en *Derecho Tributario*, Ed. Thomson-Aranzadi, 2010, pág. 105.

[6] Así lo ha reconocido la Sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de diciembre de 2004 al reiterar la autonomía de los órganos de la inspección tributaria para calificar a efectos fiscales las relaciones jurídicas contractuales sometidas a control, autorización o simple conocimiento de otros órganos de la Administración como era la Dirección General de Seguros en el supuesto planteado. Vid asimismo la Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de febrero de 2005 ante el Servicio de Mediación Arbitraje y Conciliación aceptando la existencia de despidos improcedentes, cuando la intención real era primar la jubilación anticipada del trabajador.

plano teórico de la aplicación de la norma, en tanto toda norma jurídica incluye un presupuesto de hecho, y la búsqueda del sentido real de la misma; este plano incluirá la calificación jurídica del presupuesto de hecho, abstrayendo del mismo aquellos datos relevantes para el Derecho y separándolos de aquellas situaciones de hecho que no gozan de esta relevancia. Aunque, señala, hoy en día es difícil defender una estructura del proceso aplicativo de la norma tan lineal. En efecto; la aplicación de la norma entendida por la jurisprudencia de conceptos como un *proceso lógico* de subsunción de hechos, de *ajuste* o *encaje* del caso concreto en alguno de los supuestos hipotéticos previstos en la ley, suponía establecer una diferenciación en el plano teórico con la interpretación, que desempeñaría el papel de actividad precedente de comprensión de la norma[7].

En clara conexión con lo anterior, y en relación con la autonomía del legislador tributario hemos de afirmar que se encuentra sujeta a ciertas limitaciones relativas a determinados conceptos tributarios; por ejemplo, no cabe realizar una interpretación restrictiva de los beneficios fiscales, así lo declara el Tribunal Supremo en su Sentencia de 12 de diciembre de 1985.

Una vez esbozada la introducción al presente trabajo pasamos a determinar el objeto del mismo que no es otro que analizar el uso de los criterios interpretativos en materia tributaria en las sentencias judiciales, en las consultas tributarias y en los criterios aclaratorios efectuados por el Ministro/a de Hacienda, recogidos en el artículo 12.3 de la actual Ley General Tributaria. Posteriormente estudiaremos la actual redacción de alguna normativa foral del País Vasco y Navarra en aras a la determinación de la existencia en las normas forales de unificación de criterios interpretativos con el resto del territorio del Estado o si por el contrario adolecen de ello.

II. LOS CRITERIOS INTERPRETATIVOS EN LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS, EN LAS SENTENCIAS JUDICIALES Y EN LOS CRITERIOS ACLARATORIOS DEL MINISTRO DE HACIENDA

Las consultas tributarias encuentran su regulación en la LGT de 2003 en el Título III relativo a la aplicación de los tributos, concretamente en la Sección II "Información y asistencia a los obligados tributarios", artículo 80. Es por esta razón, su situación, por la que la actual configuración de las consultas es un derecho ostentado por un obligado tributario ante la Administración tributaria en relación con el régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda.

Así pues, las contestaciones que a tales consultas formula la Administración pueden considerarse como una forma de interpretación individualizada y rogada, en opinión de CALVO ORTEGA[8]. Esta opinión cualificada o interpretación autorizada de las normas tributarias puede recaer sobre cuestiones de hecho o de Derecho. Dado que consiste en una manifestación de juicio de la Administración sobre la aplicación de los tributos a un supuesto de hecho concreto, a solicitud de un sujeto de Derecho, se diferencia claramente de las disposiciones interpretativas o aclaratorias[9].

Por otra parte, constituye una novedad digna de mención en nuestro ordenamiento la posibilidad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria de forma exclusiva por el Ministro de Hacienda. Tales disposiciones interpretativas resultan imperativas para todos los órganos que integran la Administración tributaria y ello significa, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5 de la LGT, que del mismo modo que es un órgano de la Administración la Agencia Tributaria, también lo son los Tribunales[10].

Lo anteriormente expuesto acarrea el problema de la falta de unificación de criterios interpretativos entre la Agencia Tributaria, la Dirección General de Tributos y los tribunales Económico Administrati-

[7] *Vid*. GARCÍA NOVOA, C., en "Aplicación de los tributos y seguridad jurídica", Ponencia presentada a la *XXVII Semana de estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 2005, pág. 4.

[8] CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario, Parte General*, 8.ª ed., Thomson-Cívitas, Madrid, 2004, págs. 99 a 103.

[9] GRAU RUIZ, A.: "El nuevo régimen jurídico de las consultas tributarias", comunicación presentada a las *Jornadas de Estudio sobre la nueva Ley General Tributaria*, Madrid, 22 a 25 de noviembre de 2004.

[10] URÍA FERNÁNDEZ, F., en "Comentarios a la parte general de la Ley General Tributaria (Títulos I y II)", págs. 82 y 83, en *El sistema fiscal español y las entidades y operaciones financieras. Estudios homenaje a Enrique Piñel*, Ed. La Ley, 1.ª edic., abril 2006.

vos y una consecuencia importante: la vulneración del principio de seguridad jurídica. En este punto es de destacar el artículo 243 de la LGT que incorpora el Recurso Extraordinario para la Unificación de Doctrina, que puede interponer el Director General de Tributos ante la Sala Especial para la Unificación de Doctrina, que dictará resolución en el plazo de seis meses estableciendo la doctrina aplicable, vinculante para los Tribunales Económico-administrativos y para el resto de la Administración tributaria, en las situaciones en las que esté en desacuerdo con el contenido de las resoluciones en materia tributaria dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Central.

El recurso podrá ser interpuesto por los Directores Generales de Tributos de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, u órganos equivalentes, cuando tenga su origen en una resolución de un órgano dependiente de la respectiva Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía. Además, la doctrina establecida en las resoluciones de estos recursos será vinculante para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía así como también para el resto de la Administración tributaria del Estado, de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía[11].

Esta medida, no cabe duda de que, contribuirá en gran medida a la unificación de criterios en la actuación de todos los órganos de la Administración tributaria. La resolución de este recurso respetará, la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida y establecerá la doctrina aplicable, vinculante para el tribunal económico administrativos y para el resto de la Administración tributaria. Existen CCAA como la de Canarias, con Ley General Tributaria propia, que también contemplan este recurso, aunque solo se limitan a trasladar el contenido del artículo 243 LGT y adaptarlo a sus órganos autonómicos[12].

En relación con el uso de criterios interpretativos en materia tributaria en las sentencias judiciales, nada dice al respecto la LGT solo contempla la interpretación de las normas jurídicas. Por ello, y llegados a este punto, nos parece esencial definir la labor del juez a la hora de interpretar una norma jurídica.

Es claro que la misión del juez es interpretar y aplicar la ley a un caso concreto. DWORKIN[13] entiende que definir lo que es la ley es lo mismo que interpretarla, y hacerlo es "encontrar el mejor sentido de" el conjunto de materias legales que precisan ser interpretadas. Aceptando esta moderna teoría, y dando por supuesto que al juez se le plantean a menudo casos de *difícil* interpretación, DWORKIN no niega que el juez goce de cierta discreción en el momento de decidirlos, pero su discreción está de algún modo restringida por los principios que la totalidad de reglas (la ley) permite contemplar como subyacentes al sistema legal en su conjunto. Por lo que a la materia tributaria respecta en la interpretación de los *casos difíciles*, es claro que el recurso Extraordinario es un medio de solución de problemas antes diferentes criterios interpretativos empleados por los jueces en un caso o casos similares pero, a nuestro entender, seria deseable que fueran los propios jueces los que intentaran la

---

[11] El novedoso recurso no se encuentra exento de críticas; así LAGO MONTERO, J. M., en *Economía Derecho y Tributación. Estudios en homenaje a la profesora Gloria Begué Cantón*, Ediciones. Universidad de Salamanca, 2005, opina que dando muestras de la colosal endogamia que padecen los responsables del Ministerio de Hacienda, la nueva LGT introduce este recurso olvidando que la doctrina la unifican el Tribunal Constitucional, el Tribunal Supremo y, dentro de sus órbitas respectivas, los Tribunales Superiores de Justicia y demás órganos jurisdiccionales. Con este recurso el legislador se adentra en la aventura de unificar desde dentro la doctrina de la Administración y esta tarea resulta doblemente innecesaria. Primero, porque la pretendida unificación le viene dada desde fuera, a la Administración tributaria, como a toda Administración, por los órganos antes citados. Y segundo, por que la unificación de la doctrina en el ámbito administrativo interno requeriría suprimir las potestades de interpretación y dirección que poseen diversos órganos directivos –empezando por el propio Ministro que tiene potestad directiva e interpretativa–, siguiendo por la Dirección General de Tributos, que responde a las consultas tanto si son vinculantes como si no, y continuando con el Secretario de Estado de Hacienda y todos los Directores Generales, que en el día a día resuelven, instruyen e interpretan, cada uno de ellos con su particular criterio, no siempre coincidente con el de los demás órganos directivos e interpretativos. La tarea unificadora es pues, labor de titanes, como lo son los componentes de esta Sala especial que va a componer el TEAC para conocer este recurso: al Presidente y tres Vocales del mismo, se unirán para la ocasión el Directos General de Tributos, que es quien tiene legitimación para recurrir, el Director General de la Agencia Tributaria, el Director General del departamento del que dependa el órgano recurrido y el Presidente del Consejo de Defensa del Contribuyente. Demasiados prebostes para tan ingrata e ineficaz tarea.

[12] *Vid*. artículo 36 de la Ley 9/2006, de 11 de diciembre, Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias.

[13] Sin duda alguna DWORKIN, R., es el máximo exponente de la tendencia anti-positivista que define a la más reciente filosofía jurídica norteamericana. Su acerada compilación de ensayos *Taking Rights Seriously* (1977) supuso un duro golpe contra la imperante concepción positivista del derecho. *Vid*. BELTRÁN, M., en "La noción de interpretación en Dworkin", *Taula*, *Quadems de Pensament*, núm. 6, diciembre, 1986, págs. 57 a 62, Universitat de les illes Balears.

unificación de criterios discordantes habidos en sus resoluciones judiciales sin necesidad de acudir a la interposición del recurso citado.

Retomando el tema de las consultas tributarias y en lo relativo a la trascendencia de los criterios interpretativos derivados de las contestaciones a las mismas, y en referencia a la distinción citada con anterioridad entre interpretación administrativa; general o singular, es destacable el hecho de que la DGT en ocasiones adopta resoluciones de ámbito general para difundir en el *BOE* los criterios de interpretación fijados en las consultas cuando su número y homogeneidad así lo aconsejan (por ejemplo, la Resolución 2/2000, de 22 de diciembre, sobre cesiones obligatorias de terrenos a los Ayuntamientos y su tratamiento en el IVA). Cada vez es más difícil distinguir este tipo de resoluciones, ahora mismo, en particular, de la consulta general con efectos para terceros. Quizás convendría que la Ley se refiriese a ellas expresamente o reconducirlas a Órdenes del Ministro de Economía y Hacienda[14].

En cuanto a la interpretación de las consultas planteadas a las CCAA sobre los tributos que le han sido cedidos por el Estado, la actual LGT considera competentes para contestarlas, en virtud del artículo 88.5, a los órganos de la Administración tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación. Es en este último punto, en el aspecto interpretativo, donde podría surgir un conflicto de competencia entre las CCAA y el Estado. En efecto, dado que la intervención en la regulación de los tributos cedidos es realizada en exclusiva por el legislador estatal, seria del todo lógico pensar que corresponde a la Administración tributaria del Estado resolver las dudas que los obligados tributarios planteen sobre la interpretación de los tributos cedidos, aunque cuando las dudas se refieran a los tributos propios, creados y establecidos por las CCAA, su resolución correspondería a las CCAA.

No obstante, y pese a lo anteriormente dicho, en el ámbito de la Administración autonómica podemos ir más allá y plantearnos cual seria el órgano u órganos encargados de resolver los problemas de interpretación en los tributos cedidos. En opinión de ADAME MARTÍNEZ[15] tal competencia la ostentaría el órgano/s encargado de resolver las consultas planteadas sobre tributos propios, puesto que la normativa existente en la actualidad sobre tributos cedidos no establece designación alguna.

Asimismo, podría darse el caso de que la consulta tributaria se refiera tanto a normas estatales como a autonómicas; en estos supuestos, habría que atender a la importancia que el precepto, estatal o autonómico, tenga en la resolución del caso concreto, otorgando la competencia para su resolución a aquel órgano cuyas normas tengan mayor relevancia. Si dicha relevancia no estuviera lo suficientemente definida, DE LA PEÑA AMORÓS[16] concluye atribuir la competencia para la resolución a la Administración estatal. Por nuestra parte pensamos que no solo el legislador estatal debería tener atribuida dicha competencia en el caso planteado si no también en el supuesto del planteamiento de una consulta en relación con normas estatales y autonómicas; o al menos que en primer lugar estudiara la consulta la Administración del Estado, posteriormente hiciera lo mismo la Administración autonómica y entre las dos se produjera una colaboración en aras a la emisión de la contestación.

III. LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FORALES DE PAÍS VASCO Y NAVARRA

La aprobación de Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial ha supuesto un avance muy importante en la consideración de las normas forales tributarias del País Vasco y Navarra. La disposición adicional primera de nuestra Carta Magna proclama que esta *ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales*, y establece que *la actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía.*

De acuerdo con ello, el Estatuto de Autonomía para el País Vasco reconoce en su articulo 3 a cada uno de los territorios históricos que integran el País Vasco la facultad de en el seno del mismo, conservar o, en su caso, restablecer y actualizar su organización e instituciones privativas de autogobier-

[14] Opinión de GRAU RUIZ en *obra cit.*

[15] ADAME MARTÍNEZ, F.: *La consulta tributaria*, Ed. Comares, Granada 2000, pág. 96.

[16] DE LA PEÑA AMORÓS, M.: *Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos*, Ed. Universidad de Murcia, *Colección estudios de derecho*, 2005, págs. 47 y 48.

no, reconocimiento que reitera el articulo 24.2 y que se traduce en una reserva expresa a los órganos forales por el propio Estatuto de un núcleo competencial exclusivo (art. 37.2), en el que ni siquiera el Parlamento Vasco puede penetrar (art. 25.1: El Parlamento Vasco ejerce la potestad legislativa..., sin perjuicio de las competencias de las instituciones a que se refiere el art. 37 del presente estatuto).

A ese núcleo competencial exclusivo de los territorios históricos pertenecen destacadamente el sistema fiscal (arts. 37.3.*f* del Estatuto, y 40 y 41, a los que aquel se remite), que es propio de cada uno de ellos y se regula mediante el sistema foral tradicional del concierto económico o convenios, lo que supone que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario (art. 41.2.*a*)[17].

Las Juntas Generales existentes en cada territorio son quienes poseen la competencia para establecer y regular los distintos tributos que nutren la Hacienda foral; regulación que realizan mediante la aprobación de normas forales, de naturaleza reglamentaria, puesto que la llamada Ley de Territorios Históricos (LTH), de 25 de noviembre de 1983, reserva al Parlamento Vasco en exclusiva la facultad de dictar normas con rango de ley en su articulo 6.2[18].

Las normas forales reguladoras de los distintos impuestos resultan, por lo tanto, recurribles ante los tribunales de la Jurisdicción contencioso-administrativa, situación esta en contraste claramente con las normas fiscales estatales, que tienen rango de ley y, por lo tanto, solo pueden ser impugnadas ante el Tribunal Constitucional por la reducida lista de sujetos que el articulo 162 de la Constitución considera legitimados. Las normas forales reguladoras de los distintos impuestos concertados, o de los recargos, arbitrios y recursos provinciales que puedan establecerse sobre ellos, no desarrollan ni complementan, por lo tanto, ley alguna, sino que suplen a las leyes estatales. Por ello, deben tener un régimen procesal de impugnación equivalente al de aquellas.

Con respecto al papel desempeñado por las Juntas Generales en la interpretación de las normas forales lo encontramos en las respectivas normas aprobadas por los parlamentos del País Vasco y Navarra. En todas ellas se reproduce íntegramente el ya comentado artículo 12, apartados 1 y 2 de la actual LGT y además se establece que la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las Normas Forales y demás disposiciones en materia tributaria corresponde de forma exclusiva al Diputado Foral de Hacienda y Finanzas. Asimismo disponen que las disposiciones interpretativas o aclaratorias serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración tributaria y se publicarán en el Boletín Oficial de los respectivos Territorios Históricos[19].

Al igual que ocurre con la interpretación de la normativa tributaria estatal, la normativa foral necesita en ocasiones de instrucciones aclaratorias sobre determinados aspectos en la aplicación de los impuestos estatales. En estos casos el objetivo de la norma no es otro que el de fijar criterios a seguir

---

[17] Los derechos históricos de los territorios forales, al menos en lo que concierne a su núcleo esencial, no son una cuestión de mera legalidad ordinaria, sino que entrañan, sin duda, una cuestión constitucional, tanto como las que pueda plantear cualquier otro precepto de la Constitución, lo que obliga a arbitrar una vía practicable y accesible para su defensa, que remedie el déficit de protección de los derechos forales que resulta de la falta de legitimación de las instituciones forales para acudir al Tribunal Constitucional en los supuestos en que el legislador, estatal o autonómico, invada el espacio que la disposición adicional primera de la Constitución y el articulo 37 del Estatuto vasco les reserva en exclusiva.

[18] Las Juntas Generales, con funciones que se aproximan a las de parlamentos territoriales, están facultadas para aprobar normas y reglamentos forales. El debate y aprobación de leyes corresponde al Parlamento Vasco. Las Diputaciones, por su parte, desarrollan la función ejecutiva, el gobierno de los territorios históricos. Cada una de las Juntas Generales está compuesta de 51 miembros. Su elección se realiza mediante sufragio universal y de acuerdo con el principio de representación proporcional de cada circunscripción electoral, que, en este caso, tiene ámbito comarcal. La convocatoria de elecciones a las Juntas Generales se realiza por las y los Diputados Generales, haciendo coincidir la fecha y plazos de las mismas con los de las elecciones municipales. Las candidaturas que concurren a estas elecciones están sujetas a los mismos requisitos que las que se presentan a otros comicios; es decir, a las normas que establece la Ley Orgánica de Régimen Electoral General. Su proclamación se produce a los 27 días de la convocatoria electoral, siempre que cumplan los requisitos exigidos. La campaña comienza a los 38 días de la convocatoria, plazo en el que deben designarse por cada formación política las y los integrantes de las listas de candidaturas. La campaña dura 15 días y finaliza a las cero horas del día anterior a las votaciones. Para obtener una información precisa y exhaustiva sobre el papel desempeñado por las Juntas Generales a lo largo de la historia *vid* AYERBE IRIBAR, R., "Las juntas generales vascas. en defensa de la foralidad y de los derechos históricos", *IVS FVGIT Revista de Estudios Histórico-Jurídicos de la Corona de Aragón*, vol. 15, 2007-2008, págs. 303-337.

[19] *Vid*. Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia; Norma Foral 6/2005, de 28 de Febrero General Tributaria de Álava; Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa y Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria de Navarra.

por la Hacienda foral, que en ningún caso han de ser contradictorios con la normativa estatal reguladora del impuesto que va a ser aplicado. Así, y a modo de ejemplo citamos la Instrucción 2/2010, de la Dirección General de Hacienda, sobre normas interpretativas del Impuesto sobre el Valor Añadido para la determinación del tipo impositivo y del porcentaje de compensación en el Régimen Especial de Agricultura, Ganadería y Pesca o la Instrucción 1/2010, de 5 de marzo, de la Dirección General de Hacienda, por la que se establecen determinados criterios para la aplicación de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sus disposiciones de desarrollo. Esta última nace con la intención de servir de instrumento interpretativo y unificador de los criterios aplicable en las distintas áreas de la Dirección General de la Hacienda de Álava y se utilizará asimismo para actualizar la base de datos de carácter informático que se pone a disposición de los contribuyentes a través de Internet con el fin de que puedan conocer los criterios administrativos de la Hacienda Foral de Vizcaya sobre cuestiones que les atañen.

No obstante, y a pesar de la existencia de este tipo de normas, en las que como hemos puesto de manifiesto se trata de armonizar las disposiciones contempladas en la normativa foral con la normativa estatal, echamos en falta disposiciones interpretativas de la propia normativa foral reguladora de cada uno de los tributos de aplicación en los territorios de País Vasco y Navarra. Por ello abogamos por la inclusión de este tipo de normas que deben partir de la iniciativa, al igual que las anteriormente indicadas, de las Direcciones Generales de las haciendas vasca y Navarra.

Para finalizar, queremos destacar una premisa que se recoge en la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria de Navarra, articulo 16, en la que se manifiesta que en caso de duda en la interpretación de la norma se aplicará el criterio más favorable al obligado tributario. Algunos autores como HERRERA MOLINA y GOROSPE OVIEDO[20] resaltan que tal mandato legislativo no supone una discutible peculiaridad del Derecho foral navarro, sino una manifestación de diversos principios –proporcionalidad, confianza legítima, legalidad y certeza del Derecho– perfectamente subordinada al criterio teleológico de interpretación. Naturalmente, esta cláusula no ampara las maniobras elusivas o las *dudas* interpretativas generadas artificialmente por el obligado tributario mediante una manipulación de las normas. Estas falsas dudas, pueden resolverse mediante la interpretación teleológica, y las cláusulas frente a la simulación y el fraude de ley.

IV. CONCLUSIONES

— La interpretación en derecho tributario consiste en clarificar si cuando el Derecho común se refiere a un negocio jurídico determinado debemos aplicar el mismo significado en Derecho tributario o si por el contrario ha de entenderse de modo distinto en este ordenamiento. En Derecho tributario español no existe ninguna especialidad respecto de los criterios establecidos por el Derecho Común.

— Si bien el legislador tributario goza de cierta autonomía en la interpretación de la norma, podemos afirmar que se encuentra sujeta a ciertas limitaciones relativas a determinados conceptos tributarios.

— El problema de la falta de unificación de criterios interpretativos entre la Agencia Tributaria, la Dirección General de Tributos y los tribunales Económico Administrativos encuentra su solución mediante la interposición del Recurso Extraordinario para la Unificación de Doctrina que ya contribuye a la unificación de criterios en la actuación de todos los órganos de la Administración tributaria.

— La reciente aprobación de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, significa un claro avance en la consideración de las normas forales tributarias del País Vasco y Navarra.

— Las Juntas Generales existentes en los territorios del País Vasco y Navarra son quienes poseen la competencia para establecer y regular los distintos tributos que nutren la Hacienda foral. Son estos órganos los encargados de aprobar las normas forales tributarias en los parlamentos autonómicos.

— Aunque existen instrucciones aclaratorias de criterios interpretativos entre la normativa tributaria foral y la estatal deberían dictarse disposiciones interpretativas de la propia normativa foral.

[20] HERRERA MOLINA, P. M. y GOROSPE OVIEDO, J. I: "La interpretación favorable al contribuyente ante la oscuridad normativa", *Crónica tributaria*, núm. 100, 2001 (ejemplar dedicado a: "Los retos del derecho Financiero y Tributario ante el nuevo siglo. Homenaje al profesor D. CÉSAR ALBIÑANA-QUINTANA"), págs. 127-152.

BIBLIOGRAFÍA

ADAME MARTÍNEZ, F.: *La consulta tributaria*, Ed. Comares, Granada 2000.

AYERBE IRÍBAR, R.: "Las juntas generales vascas. En defensa de la foralidad y de los derechos históricos", *IVS FVGIT Revista de Estudios Histórico-Jurídicos de la Corona de Aragón*, vol. 15, 2007-2008.

BELTRÁN, M.: "La noción de interpretación en Dworkin", *Taula*, *Quadems de Pensament*, núm. 6, diciembre 1986, Universitat de les illes Balears.

CALVO ORTEGA: *Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario*, Parte General, 8.ª edición, Thomson-Civitas, Madrid, 2004.

DE LA PEÑA AMORÓS, M.: *Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos*, Ed. Universidad de Murcia, *Colección estudios de derecho*, 2005.

GARCÍA NOVOA, C.: "Aplicación de los tributos y seguridad jurídica", Ponencia presentada a la *XXVII Semana de estudios de Derecho Financiero*, Madrid 2005.

GARCÍA, J. M.: "Breves notas en defensa de la donación como negocio jurídico adquisitivo del dominio", *Revista jurídica de Catalunya*, vol. 97, núm. 4, 1998, págs. 893-900.

GRAU RUIZ, A.: "El nuevo régimen jurídico de las consultas tributarias", comunicación presentada a las *Jornadas de Estudio sobre la nueva Ley General Tributaria*, Madrid. 22-25 noviembre 2004.

HERRERA MOLINA, P. M. y GOROSPE OVIEDO J. I.:" La interpretación favorable al contribuyente ante la oscuridad normativa", *Crónica tributaria*, núm. 100, 2001 (ejemplar dedicado a: "Los retos del derecho Financiero y Tributario ante el nuevo siglo. Homenaje al profesor D. CÉSAR ALBIÑANA-QUINTANA).

LAGO MONTERO, J. M.: *Economía Derecho y Tributación. Estudios en homenaje a la profesora GLORIA BEGUÉ CANTÓN*, Ediciones, Universidad de Salamanca, 2005.

MARTÍN QUERALT; LOZANO SERRANO, C., y POVEDA BLANCO, F.: *Derecho Tributario*, Ed. Thomson-Aranzadi, 2010.

RUIZ ALMENDRAL, V. y ZORNOZA PÉREZ, J.: *Entre la ética, la política y el derecho: estudios en homenaje al profesor GREGORIO PECES-BARBA*, vol. I. AA. VV. (coord.), Madrid, Dykinson, 2008.

URÍA FERNÁNDEZ, F.: "Comentarios a la parte general de la Ley General Tributaria (Título I y II)" en *El sistema fiscal español y las entidades y operaciones financieras. Estudios homenaje a ENRIQUE PIÑEL*, Ed. La Ley, 1.ª ed., abril 2006.

Las resoluciones de la Dirección General de Tributos relativas a la aplicación e interpretación de las Directivas: ¿nuevos instrumentos de transposición?

GRACÍA MARÍA LUCHENA MOZO
GEMMA PATÓN GARCÍA
(Universidad de Castilla-La Mancha)

RESUMEN

El año 2008 fue especialmente prolífico en Directivas emanadas del Consejo en materia de IVA, conocido como paquete IVA. Como es bien conocido, cada Estado miembro es responsable de incorporar el Derecho de la Unión a su ordenamiento jurídico interno (transposición dentro de los plazos, conformidad y correcta aplicación). Por tanto, el incumplimiento de un Estado con respecto a su obligación de desarrollo de lo dispuesto en una Directiva se manifiesta como un auténtico *punctum dolens* del Derecho comunitario.

Pues bien, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 7 de la Directiva 2008/8/CE, 29 de la Directiva 2008/9/CE y 3 de la Directiva 2008/117/CE, los Estados miembros deben poner en vigor las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido por dichas Directivas con efectos a partir del 1 de enero de 2010. Sin embargo, llegado diciembre de 2009 y ante la imposibilidad de que pudiera contarse con un texto legal, la Dirección General de Tributos emitió la Resolución de 23 de diciembre de 2009 (*BOE* 29 de diciembre de 2009) que procede a interpretar algunas disposiciones de la Directiva arbitrando, provisionalmente, un conjunto de criterios interpretativos para dar cumplimiento al mandato contenido en las mismas en relación a la Ley 37/1992 respecto de algunas disposiciones que no son "incondicionales y suficientemente precisas" y, por tanto, carecen del efecto directo.

No es la primera vez que se ha recurrido a esta solución de urgencia. Con una anterior modificación de la Sexta Directiva de IVA también asistimos a la aprobación de una Resolución interpretativa de la DGT ante el incumplimiento de la transposición en plazo. Este proceder puede plantear distintos inconvenientes jurídicos:

a) La Resolución DGT tiene un alcance jurídico muy limitado. Si bien es cierto que el efecto directo vertical se despliega a favor de los particulares frente al Estado incumplidor –siempre y cuando concurran determinados requisitos–, no ocurre lo mismo entre particulares. En este caso la cuestión a dilucidar es el carácter vinculante o no para los tribunales en caso de controversia.

b) Asimismo, habría que considerar una posible violación respecto del principio de reserva de ley en tanto en cuanto la Resolución DGT interpretase cuestiones que caen dentro del alcance de aquél, de manera que puede ser dudosa su procedencia; a ello habría que añadir el hecho de que el incumplimiento de transposición persistiría hasta no ser subsanado con una Ley y la posibilidad de que el particular pudiese solicitar al Estado el resarcimiento por daños.

I. INTRODUCCIÓN: LA TRANSPOSICIÓN DE DIRECTIVAS EN EL CONTEXTO DEL DERECHO COMUNITARIO PRIMARIO

Como ha precisado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea el orden jurídico comunitario constituye un nuevo orden jurídico de Derecho internacional, en beneficio del cual los Estados han limitado, aunque en ámbitos restringidos, sus derechos soberanos, y cuyos sujetos son no sólo los Estados miembros sino también sus nacionales. Por tanto, el Derecho comunitario es independiente de la

legislación de los Estados miembros, afecta a la esfera de los particulares, y está destinado también a engendrar derechos que inciden en sus patrimonios jurídicos[1].

En efecto, si la creación de un Ordenamiento jurídico comunitario se erige en fundamento para la realización de los objetivos de la Comunidad será preciso adoptar distintas decisiones, muchas de ellas de carácter normativo. Hoy día estas normas constituyen un cuerpo legal, jurisprudencial e incluso consuetudinario, con principios generales propios, que permite aseverar la existencia de un Ordenamiento jurídico: el Derecho comunitario. La Unión Europea está basada en el Derecho y aplica muchas de sus políticas mediante instrumentos legislativos que reposan en el principio del respeto del Estado de Derecho. Su éxito en la realización de sus numerosos objetivos, según lo establecido en los Tratados y en la legislación, depende de la aplicación efectiva del Derecho comunitario en los Estados miembros. En efecto, como afirma la Comisión en la Comunicación "una Europa de resultados-la aplicación del Derecho comunitario" de 5 de septiembre de 2007[2] la aplicación correcta y en plazo del Derecho comunitario es esencial para mantener una base sólida para la Unión Europea y para garantizar que las políticas europeas tengan los impactos previstos, aportando beneficios a los ciudadanos. Las instituciones europeas y los Estados miembros comparten su interés por mantener esta base sólida, y deben realizar un compromiso aún más firme para asignar la más alta prioridad a la aplicación correcta de la legislación.

El artículo 4 del TUE –art. 10 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (Tratado CE)– contempla la obligación primaria que incumbe a los Estados miembros de velar por la correcta aplicación del Derecho de la UE, mientras que el artículo 17 del TUE –art. 211 del Tratado CE– mantiene la responsabilidad de la Comisión de velar por la aplicación del Derecho de la UE. De otra parte, son los artículos 258 y 260 del TFUE –arts. 226 y 228 del Tratado CE– los que se refieren al poder de la Comisión para incoar los procedimientos de infracción. El procedimiento de infracción desempeña un papel esencial para garantizar la correcta aplicación del Derecho comunitario.

Dentro del sistema de fuentes, las Directivas comunitarias obligan al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios a través de los cuales se lleva a cabo la transposición pero en el contexto del Derecho primario, es decir, el Tratado y, sobre todo, las libertades relativas al mercado interior.

Se puede definir la transposición como la operación mediante la cual el Estado miembro destinatario de la Directiva procede a adoptar todas las medidas necesarias para integrarla eficazmente en el ordenamiento jurídico nacional a través de los instrumentos normativos adecuados. La transposición exige el cumplimiento de dos obligaciones por parte de los Estados miembros:

— Por un lado, la integración en la legislación nacional de todo el contenido normativo de la Directiva.

— Por otro lado, la derogación o modificación de las normas nacionales preexistentes que sean incompatibles con la Directiva.

Los Estados miembros tienen competencia exclusiva para decidir la forma que adoptará la transposición de las Directivas y para determinar por sí mismos bajo el control del juez nacional, órgano jurisdiccional de derecho común que aplica el Derecho comunitario, los instrumentos encargados de integrar la Directiva en la legislación nacional[3].

Conviene hacer hincapié en que el retraso en la transposición[4] o una transposición incorrecta o incompleta no privan a los ciudadanos afectados de recursos para hacer que la Directiva prevalezca sobre el Derecho nacional, en virtud del principio de primacía del Derecho comunitario. En efecto, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en todos los casos en que las disposiciones de una Directiva, desde el punto de vista de su contenido, sean incondicionales y suficientemente

[1] Asunto 26/62, *Van Gend en Loos*, apartados 6 y 23.

[2] COM(2007) 502 final.

[3] *Vid.* Resolución del Parlamento Europeo, de 9 de julio de 2008, sobre el papel del juez nacional en el sistema judicial europeo [2007/2027(INI)] (2009/C 294 E/06). DOCE C 294, de 3 de diciembre de 2009.

[4] Como pone de manifiesto el Informe de la Comisión Vigesimoséptimo Informe Anual sobre el control de la aplicación del Derecho de la UE (2009) –COM(2010) 538 final– pese a la mejora registrada últimamente por lo que hace al déficit global de transposición, el número de procedimientos de infracción abiertos por la tardía transposición de Directivas sigue suscitando gran preocupación.

precisas, los particulares están legitimados para invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado, ya sea cuando éste no haya adaptado el Derecho nacional a la Directiva dentro de los plazos señalados, o bien cuando haya hecho una adaptación incorrecta[5]. Principio de primacía que, sin embargo, no opera entre particulares como viene reconociéndose desde la Sentencia *Faccini Dori*, de 14 de julio de 1994[6], remontándose, a su vez, a la doctrina ya declarada en la Sentencia *Marshall*, de 26 de febrero de 1986[7].

Una transposición correcta implica, por lo tanto, la aprobación de normas nacionales de carácter vinculante que deben ser objeto de publicación oficial[8], motivo por el cual el Tribunal rechaza que se considere transposición la simple remisión general al Derecho comunitario[9].

Puede ocurrir que, de conformidad con los principios generales del Derecho constitucional o administrativo, la transposición mediante la aprobación de medidas legislativas o reglamentarias específicas sea innecesaria, pero aun así es preciso que esos principios generales garanticen la plena aplicación de la Directiva por la administración nacional.

La transposición de las Directivas debe ser, por tanto, lo más fidedigna posible. Las Directivas que armonizan las legislaciones nacionales deben ser transpuestas de la manera más literal posible; con el fin de garantizar el respeto de la unidad de interpretación y aplicación del Derecho comunitario[10].

La variabilidad del carácter vinculante de las normas también dificulta la correcta transposición de las Directivas. En efecto, existen dos categorías básicas de disposiciones en las Directivas:

— Las disposiciones "facultativas"; que enuncian objetivos generales; estas disposiciones dejan un amplio margen de maniobra a los Estados miembros para escoger los instrumentos nacionales de transposición.

— Las disposiciones "preceptivas o incondicionales"; que imponen a los Estados miembros una obligación de conformidad de las medidas nacionales de transposición con las disposiciones de la Directiva, como son las definiciones, las disposiciones preceptivas o incondicionales que imponen obligaciones precisas a los Estados miembros, los anexos de las Directivas que pueden incluir listas o tablas con inventarios de sustancias, objetos o productos, los modelos de formularios aplicables a toda la Unión Europea.

En el caso de las disposiciones facultativas, la redacción de las medidas nacionales es irrelevante para la apreciación del carácter completo, fidedigno y eficaz de la transposición, siendo importante su contenido; que debe permitir realizar los objetivos de la Directiva. Para las disposiciones preceptivas o incondicionales, la Comisión y el Tribunal prestan más atención a la redacción de las medidas nacionales, hasta el punto de que deben ser idénticas a las disposiciones de la Directiva.

Está claro que la transposición no es tan simple como parece debido al contenido normativo variable de las Directivas. Como pone de manifiesto el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la "Comunicación de la Comisión –Una Europa de resultados– La aplicación del Derecho comunitario"[11], algunos países ya han establecido sistemas para acelerar los procedimientos de aprobación de normas de transposición y otros han elaborado técnicas encaminadas a mejorar la calidad de la transposición, mientras que otros se encuentran en una fase vacilante y todavía tienen que adap-

---

[5] Sentencias de 19 de enero de 1982, *Becker*, 8/81, apartado 25; de 17 de septiembre de 1996, *Cooperativa Agricola Zootecnica S. Antonio y otros*, C-246/94 a C-249/94, apartado 17, y de 17 de julio de 2008, *Flughafen Köln/Bonn*, C-226/07, apartado 23 o la más reciente de 1 de julio de 2010, *Gassmayr*, C-194/08, apartado 44.

[6] Asunto C-19/92.

[7] Asunto C-152/84.
De carácter más reciente son las Sentencias de 7 de enero de 2004, *Wells*, C-201/02, apartado 56; de 5 de octubre de 2004, *Pfeiffer y otros*, C-397/01 a C-403/01, apartado 108; de 19 de enero de 2010, *Kücükdeveci*, C-555/07, apartado 46 y de 21 de octubre de 2010, *Accardo y otros*, C-227/09, apartado 45.

[8] Estudio del Consejo de Estado francés "Pour une meilleure insertion des normes communautaires dans le droit national" (para una mejor incorporación de las normas comunitarias al Derecho nacional), aprobado por la Asamblea General del Consejo de Estado francés el 22 de febrero de 2007, París.

[9] STJCE de 20 de marzo de 1997, Comisión contra Alemania, C 96/95, Rec. P. 1653.

[10] *Vid*. también el Dictamen CESE 1069/2005, ponente: Sr. VAN IERSEL; DOC 24 de 31-1-2006.

[11] INT/384, La aplicación del Derecho comunitario, Bruselas, 12 de marzo de 2008.

tarse[12]. Dicho con otras palabras, se trata de asumir plenamente el papel y la responsabilidad que corresponde a cada cual en la integración europea[13]. Por tanto, el incumplimiento de un Estado con respecto a su obligación de desarrollo de lo dispuesto en una Directiva se manifiesta como un auténtico *punctum dolens* del Derecho comunitario.

II. LAS RESOLUCIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS RELATIVAS A LA APLICACIÓN E INTERPRETACIÓN DE DIRECTIVAS

El año 2008 fue especialmente prolífico en Directivas emanadas del Consejo en materia de IVA, conocido como paquete IVA. De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 7 de la Directiva 2008/8/CE, 29 de la Directiva 2008/9/CE y 3 de la Directiva 2008/117/CE, los Estados miembros deben poner en vigor las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido por dichas Directivas con efectos a partir del 1 de enero de 2010. Sin embargo, llegado diciembre de 2009 y ante la imposibilidad de que pudiera contarse con un texto legal, la Dirección General de Tributos ha emitió la Resolución de 23 de diciembre de 2009 (*BOE* 29 de diciembre de 2009) que procedía a interpretar algunas disposiciones de la Directiva arbitrando, provisionalmente, un conjunto de criterios interpretativos para dar cumplimiento al mandato contenido en las mismas en relación a la Ley 37/1992 respecto de algunas disposiciones que son "incondicionales y suficientemente precisas", invocando la eficacia directa y primacía de las Directivas comunitarias que servían de fundamento a la DGT.

Por tanto, si nos encontramos ante disposiciones incondicionales y precisas, ¿cómo es que se ha de "arbitrar provisionalmente, hasta que dicha aprobación tenga lugar, un conjunto de criterios interpretativos que permita dar cumplimiento al mandato contenido en las Directivas"? Si se alega el efecto directo de las Directivas 2008/8/CE, 2008/9/CE y 2008/117/CE, ¿porqué se han planteado diversas dudas sobre su contenido, derivadas de las distorsiones que se pueden producir como consecuencia de la aplicación de diferentes reglas de localización de los servicios y de las solicitudes de devolución por no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto una vez los otros Estados miembros procedan a su transposición?

La incongruencia salta a la vista. En efecto, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en todos los casos en que las disposiciones de una Directiva, desde el punto de vista de su contenido, sean incondicionales y suficientemente precisas, los particulares están legitimados para invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado, ya sea cuando éste no haya adaptado el Derecho nacional a la Directiva dentro de los plazos señalados, o bien cuando haya hecho una adaptación incorrecta. En este sentido, es el propio Tribunal el que ofrece la respuesta a lo que debe entenderse por contenido incondicional y suficientemente preciso, de modo que "una disposición del Derecho de la Unión es incondicional cuando establece una obligación que no está sujeta a ningún requisito ni supeditada, en su ejecución o en sus efectos, a que se adopte ningún acto de las instituciones de la Unión o de los Estados miembros. Por otra parte, una disposición es suficientemente precisa para ser invocada por un justiciable y aplicada por el juez cuando establece una obligación en términos inequívocos"[14].

Sin embargo, y como evidencia FALCÓN Y TELLA, conviene recordar que las Directivas únicamente obligan al Estado miembro en cuanto al resultado a alcanzar, y por tanto no son obligatorias para los particulares hasta que se produce su correcta transposición al ordenamiento interno. "Quiere con ello

---

[12] El Reino Unido utiliza un procedimiento acelerado de adopción de leyes de transposición llamado *negative declaration*, mediante el cual el Gobierno presenta ante el parlamento un texto de transposición resultante de una concertación interministerial que no es objeto de debate salvo que se pida lo contrario.

Bélgica utiliza un procedimiento urgente aplicable a todas las leyes cuando la expiración del plazo de transposición exija una adopción rápida de una ley de transposición.

Sin embargo, otros Estados miembros no tienen este tipo de procedimientos legislativos acelerados para aprobar leyes de transposición, como, por ejemplo, Alemania, Austria y Finlandia.

En Francia no existe un tratamiento normativo diferenciado en función de las dificultades que plantean las distintas Directivas que han de ser transpuestas, ya sea por vía legislativa simplificada o por vía reglamentaria.

[13] Básicamente, esta es la conclusión del estudio del Consejo de Estado francés "Pour une meilleure insertion des normes communautaires dans le droit national", en su contribución al *XIX Coloquio de la Asociación de los Consejos de Estado y de las Jurisdicciones Administrativas Supremas de la Unión Europea*, La Haya, 14 y 15 de junio de 2004.

[14] Sentencia de 26 de octubre de 2006, *G. Pohl-Boskamp*, C-317/05, apartado 41 y de 1 de julio de 2010, *Gassmayr*, antes citada, apartado 45, como pronunciamientos más recientes.

decirse que una cosa es que la Directiva genere derechos que los particulares pueden hacer valer frente al Estado incumplidor, y otra muy distinta que una Directiva no ejecutada en plazo pueda engendrar obligaciones no contempladas en la ley interna"[15]. A este respecto, es importante no perder de vista que, de acuerdo con reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una Directiva no puede, por sí sola, crear obligaciones a cargo de un particular y, por consiguiente, no puede ser invocada, en su calidad de tal, contra dicha persona[16].

En definitiva, la razón real del proceder encomendado a la Dirección General de Tributos no es otra que pretender dar cumplimiento inexorable de transposición en plazo de las Directivas referidas e intentar evitar un procedimiento por incumplimiento. Así se evidencia de manera manifiesta en el último párrafo del romano II de la Resolución al evidenciar que "dadas las características de estas operaciones, su cuantía y la recurrencia y continuidad con las que se realizan, así como el mandato ineludible de transposición referido, se hace necesario, puesto todo ello en conocimiento de la Comisión de las Comunidades Europeas, aclarar los criterios que derivan de la aplicación de las citada Directivas a partir del 1 de enero de 2010".

Pero no es la primera vez que se ha recurrido a esta solución de urgencia. Con una anterior modificación de la Sexta Directiva de IVA también asistimos a la aprobación de una Resolución interpretativa de la DGT ante el incumplimiento de la transposición en plazo. Este proceder, que parece generalizarse, puede plantear distintos inconvenientes jurídicos:

a) La Resolución DGT tiene un alcance jurídico muy limitado. Si bien es cierto que el efecto directo vertical se despliega a favor de los particulares frente al Estado incumplidor -siempre y cuando concurran determinados requisitos-, no ocurre lo mismo entre particulares. En este caso la cuestión a dilucidar es el carácter vinculante o no para los tribunales y para los órganos administrativos en caso de controversia.

b) Asimismo, habría que considerar una posible violación respecto del principio de reserva de ley en tanto en cuanto la Resolución DGT interpretase cuestiones que caen dentro del alcance de aquél, de manera que puede ser dudosa su procedencia. A ello habría que añadir, además, el hecho de que el incumplimiento de transposición persistiría hasta no ser subsanado con una Ley y la posibilidad de que el particular pudiese solicitar al Estado el resarcimiento de daños.

Analicemos los inconvenientes apuntados para decidir si la técnica de "adelantar", a través de Resoluciones de la Dirección General de Tributos, la efectiva transposición de una Directiva puede considerarse acorde con las obligaciones impuestas por el Tratado a los Estados miembros, por un lado; y, por otro, si resulta acorde con nuestro Ordenamiento jurídico.

A) Naturaleza jurídica de la Resolución de la Dirección General de Tributos, de 23 de diciembre de 2009

Lo primero que debe plantearse sobre la Resolución, es su naturaleza jurídica. Resulta claro que no puede considerarse una norma jurídica, puesto que la Dirección General no tiene atribuidas potestades reglamentarias. A tal efecto la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece que "en el ámbito de competencias del Estado, corresponde al Ministro de Hacienda dictar disposiciones de desarrollo en materia tributaria, que revestirán la forma de orden ministerial, cuando así lo disponga expresamente la ley o reglamento objeto de desarrollo. Dicha orden ministerial podrá desarrollar directamente una norma con rango de ley cuando así lo establezca expresamente la propia ley" –ex. art. 7.1.*e*) LGT–. Debemos precisar que esta potestad es indelegable al estar atribuida de modo expreso y exclusivo al Gobierno tal y como recoge el artículo 97 de la Constitución[17].

---

[15] FALCÓN Y TELLA, R.: "El lugar de prestación de los servicios y otras modificaciones introducidas por la Ley 2/2010 con carácter retroactivo". *Quincena Fiscal*, núm. 7/2010, BIB 2010\546.

[16] Especialmente, pueden ser consultadas las Sentencias de 26 de febrero de 1986, *Marshall*, 152/84, apartado 48; de 14 de julio de 1994, *Faccini Dori*, C-91/92, apartado 20; de 7 de enero de 2004, *Wells*, C-201/02, apartado 56; de 5 de octubre de 2004, *Pfeiffer y otros*, C-397/01 a C-403/01, apartado 108; de 19 de enero de 2010, *Kücükdeveci*, C-555/07, apartado 46 y de 21 de octubre de 2010, *Antonino Accardo y otros*, C-227/09, apartado 45.

[17] Así se desprende también de los artículos 1 y 23 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, y del artículo 13.2.*b* de la Ley 30/1992, de 26 noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

De otro lado, el artículo 12.3 de la Ley General Tributaria determina que "en el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde de forma exclusiva al Ministro de Hacienda. Las disposiciones interpretativas o aclaratorias serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración tributaria y se publicarán en el boletín oficial que corresponda". Por tanto, las resoluciones de la Dirección General de Tributos no pueden ser disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria, dado que la potestad para dictarlas se atribuye de forma exclusiva al Ministro de Hacienda[18]. Cabe subrayar la curiosa situación de desuso en que se encuentran las Órdenes Ministeriales interpretativas, quizá debido a la mayor agilidad y menor responsabilidad política que implican las resoluciones de la Dirección General.

Ahora bien, ¿cuál es la naturaleza jurídica de la resolución de la Dirección General de Tributos? La mencionada Dirección General tiene atribuida la competencia para resolver las consultas tributarias escritas, cuyo criterio resulta vinculante para los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos. Según el 89.1 de la Ley General Tributaria "los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta"[19].

El efecto vinculante general de las Resoluciones de la Dirección General de Tributos emanadas de las contestaciones a las consultas tributarias escritas constituyó una de las principales novedades de la Ley 58/2003, en aras a lograr el objetivo de impulsar la unificación de criterios en la actuación administrativa, tal y como declara la propia Exposición de Motivos de la norma. Así las cosas, los efectos vinculantes podrán ser alegados por terceros que se encuentren en idéntica situación a la planteada en una concreta consulta. De este modo, si la Dirección General de Tributos hubiera incluido los criterios en que funda su Resolución en cualquiera de las contestaciones que emana a las consultas tributarias escritas, dichos criterios resultarían vinculantes para los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos (si bien entre ellos no se encuadran los Tribunales Económico-Administrativos, competentes para revisar los actos de aplicación de los tributos[20]). En otras palabras: las resoluciones cuyo contenido se limita a reflejar y sistematizar consultas previas, se limitan a dar publicidad de los criterios vinculantes reflejados en aquellas consultas. En los casos en que no existan consultas previas, la Dirección General está anticipando el criterio que utilizará para resolver en el futuro las eventuales consultas relativas a la problemática analizada. Podríamos afirmar que estamos ante un instrumento semejante al de las directrices que utiliza la Comisión Europea para advertir públicamente de los criterios que utilizará al admitir o no determinadas medidas que pueden constituir ayudas de Estado[21].

En definitiva, las resoluciones de la Dirección General de Tributos que resuelven cuestiones nuevas y que, por ende no responden a cuestiones planteadas en contestaciones a consultas, carecen de efecto vinculante para los demás órganos de la Administración tributaria, aunque "los principios de lealtad interadministrativa (manifestación de la lealtad institucional) y de eficacia aconsejan que la interpreta-

---

[18] En este sentido se pronuncian CALDERÓN CARRERO, J. M. y ÁLVAREZ BARBEITO, P.: "La potestad interpretativa en materia tributaria: aspectos problemáticos y perspectivas de reforma", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núms. 221-222, agosto-septiembre 2001, pág. 12.

Para GRAU RUIZ "la contestación a una consulta puede fácilmente entenderse como una forma de interpretación individualizada y rogada. Esta opinión cualificada o interpretación autorizada de las normas tributarias puede recaer sobre cuestiones de hecho o de Derecho". (*id*. "El nuevo régimen jurídico de las consultas tributarias", *Jornadas de Estudio sobre la nueva Ley General Tributaria*, 22-25 noviembre 2004, pág. 53. *http://www.ucm.es/BUCM/der/pe/jor_04/pon_7.pdf*.

Dicha configuración es matizada acertadamente por ALEJANDRO MENÉNDEZ MORENO, cuando determina que pese a contener una interpretación autorizada no pueden equipararse a las disposiciones generales interpretativas o aclaratorias del artículo 12. 3 LGT (*vid. Derecho financiero y tributario. Parte general. Lecciones de cátedra*, Lex Nova, Valladolid, 2009, pág. 280).

[19] *Vid*. CALVO VÉRGEZ, J.: "El nuevo régimen de las consultas tributarias ¿un paso adelante hacia la seguridad jurídica del contribuyente?", *Quincena Fiscal*, núm. 3/2006; ADAME MARTÍNEZ, F.: "Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a las consultas tributarias", *Crónica Tributaria*, núm. 119/2006.

[20] Y ello a diferencia de las órdenes ministeriales reguladas en el artículo 12. 3 de la LGT, basadas en una declaración abstracta, la iniciativa es administrativa, se publica, la dicta el Ministro "de forma exclusiva" y resulta de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración tributaria (también a los TEAs).

[21] DE VICENTE-TUTOR RODRÍGUEZ, M, y HERRERA MOLINA, P. M.: "La revocación por ingresos indebidos ante el incumplimiento del derecho comunitario por el legislador español", *Quincena Fiscal*, núm. 11/2006, BIB 2006\853.

ción propuesta por la Dirección General sea acogida por los demás órganos, dado que anticipa el criterio de las futuras consultas vinculantes"[22].

B) La obligación de interpretación conforme al Derecho comunitario

Ahora bien, si la Resolución no resulta vinculante para los órganos administrativos, ¿podrán ser invocadas las Directivas cuya transposición se ha pretendido adelantar por los particulares? Pues bien, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia los particulares no pueden deducir de las Directivas que debían haberse transpuesto al Derecho español ningún derecho cuyo contenido sea suficientemente claro, preciso e incondicional[23] que permita predicar un efecto directo tal y como quedó acreditado *ut supra*.

No obstante, como también ha tenido oportunidad de poner de manifiesto el TJUE, los órganos jurisdiccionales nacionales están obligados a interpretar el Derecho interno en la medida de lo posible a la luz de la letra y de la finalidad de la Directiva de que se trate para alcanzar el resultado que ésta persigue y atenerse así a lo dispuesto en el artículo 288 TFUE, párrafo tercero. Esta obligación de interpretación conforme se refiere al conjunto de las disposiciones del Derecho nacional, tanto anteriores como posteriores a la Directiva de que se trate[24].

Ahora bien, y como se encarga de matizar el Tribunal, "la obligación del juez nacional de utilizar como referencia el contenido de una Directiva cuando interpreta y aplica las normas pertinentes de su Derecho nacional tiene sus límites en los principios generales del Derecho, en particular en los de seguridad jurídica e irretroactividad, y no puede servir de base para una interpretación *contra legem* del Derecho nacional"[25].

El Tribunal, que en un primer momento hablaba de la "utilidad" del principio de interpretación conforme[26], lo ha formulado finalmente en términos de obligación para el juez nacional. Así las cosas, el principio de interpretación conforme exige que los tribunales nacionales, tomando en consideración la totalidad de su Derecho interno y aplicando los métodos de interpretación reconocidos por éste, hagan todo lo que sea de su competencia a fin de garantizar la plena efectividad de la Directiva de que se trate y alcanzar una solución conforme con el objetivo perseguido por ésta[27].

Pero aún podemos decir más si traemos a colación las conclusiones del Abogado General en el caso *Sorge*; en efecto, "los órganos jurisdiccionales nacionales, al igual que todos los órganos de los Estados miembros, están obligados a hacer todo lo que sea de su competencia a fin de garantizar la plena efectividad de la Directiva de que se trate y alcanzar una solución conforme con el objetivo perseguido por ésta. Sin embargo, el ejercicio de esta misión no puede dar lugar a que el juez *a quo* se extralimite en sus prerrogativas y, en particular, lleve a cabo una interpretación *contra legem* del Derecho nacional, ya que sólo el legislador está facultado para modificarlo"[28]. Y precisa "considero necesario añadir que, a mi juicio, la obligación de interpretación conforme no puede en absoluto dar lugar a hacer aplicables normas nacionales que no son formalmente válidas y pertinentes tanto *ratione materiae* como *ratione temporis*"[29], de modo que "en caso de adaptación tardía del Derecho interno a una Directiva, la obligación general en virtud de la cual los órganos jurisdiccionales nacionales deben interpretar su Derecho interno

---

[22] *Op. cit.* últ.

[23] Sentencia de 23 de abril de 2009, *Angelidaki y otros* (C-378/07 a C-380/07), apartados 209 a 211, y Auto de 24 de abril de 2009, *Koukou*, C-519/08, apartado 128.

[24] Sentencias de 4 de julio de 2006, *Adeneler y otros*, C-212/04, apartado 108, y de 19 de enero de 2010, *Kücükdeveci*, C-555/07, apartado 48.

[25] Sentencia *Adeneler y otros*, antes citada, apartado 110 y de 24 de junio de 2010, *Sorge* C-98/09, apartado 52.

[26] Sentencia de 20 de mayo de 1976, *Mazzalai*, asunto 111/75.

[27] Sentencia *Adeneler y otros*, antes citada, apartado 111 y *Sorge*, antes citada, apartado 53.

[28] Conclusiones del Abogado General, Sr. NIILO JÄÄSKINEN, presentadas el 22 de abril de 2010, *Sorge*, C-98/09, apartado 67.
De este modo, aunque no lo ha afirmado expresamente el Tribunal –se deriva de su jurisprudencia– que tal obligación se impone, asimismo, a toda la Administración pública. *Vid*. Sentencia de 22 de junio de 1989 *Fratelli Constanzo* C-103/88.
En este sentido, TRAYTER, J. M.: "La jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la aplicabilidad directa de las Directivas", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 150, pág. 117.

[29] Apartado 68.

de conformidad con la Directiva nace únicamente a partir de la expiración del plazo de adaptación del Derecho interno a dicha Directiva[30]. Por tanto, desde esta perspectiva, el principio de interpretación conforme podría sugerir el imperativo de que la Administración tributaria publicitase cuál es la postura que *ad intra* tiene respecto de la interpretación del contenido del Paquete IVA. Cuestión distinta es la forma jurídica de trasposición sobre lo incidiremos seguidamente.

Por último, en el supuesto de que no pudiera alcanzarse el resultado exigido por una Directiva mediante la interpretación, hay que recordar, que, según la Sentencia de 19 de noviembre de 1991, *Francovich y otros*[31], el Derecho comunitario impone a los Estados miembros la obligación de reparar los daños causados a los particulares por no haber adaptado su Derecho interno a lo dispuesto en una Directiva, siempre y cuando concurran tres requisitos. Primero, que el objetivo de la Directiva sea atribuir derechos a los particulares. Segundo, que el contenido de estos derechos pueda determinarse basándose en las disposiciones de la Directiva. Tercero y último, que exista una relación de causalidad entre el incumplimiento de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por las personas afectadas.

C) Los límites al procedimiento legislativo de transposición

a) *Alternativa a la forma jurídica elegida de transposición*

Como decimos, la interpretación de la norma nacional conforme a la Directiva es sustentada, de forma coyuntural y transitoria, en el contenido de una Resolución de la Dirección General de Tributos; situación que, como mínimo, podríamos calificar de anómala, viniendo a ser suplida la exigencia legal dos meses más tarde de la finalización del plazo de transposición –31 de diciembre de 2009–. En este sentido, podríamos decir que existe una "vacuidad de la adaptación de una norma comunitaria" que se pretende subsanar de forma "patológica" por la aprobación de una Resolución administrativa aclaratoria o interpretativa del contenido de la Directiva a transponer. Sería un escenario paralelo al que hipotéticamente pudiese darse de aprobar un Reglamento independiente, es decir, sin la existencia de un marco legal, que como sabemos está absolutamente prohibido por nuestro ordenamiento jurídico, pero con el agravante de que estamos ante una Resolución de un órgano administrativo[32]. Reflexionemos sobre el alcance y consecuencias jurídicas de este proceder.

En primer lugar, partimos de una premisa esencial: el carácter de la obligación de transposición que es, *prescriptiva*, en cuanto al contenido y *flexible*, en cuanto a la forma elegida en aras del *principio de autonomía institucional* de que gozan los Estados miembros de la UE. No obstante, la aplicación de este principio a la transposición de una Directiva, entendemos, que se define más por los límites que le son inherentes y es, precisamente aquí, donde la *forma* y el *tiempo* de transposición se vinculan de forma ineludible. En otras palabras, es evidente que el incumplimiento de la transposición en plazo de una norma comunitaria debe constreñir a los Estados a buscar una solución que permita despejar la incertidumbre de los contribuyentes acerca de la interpretación aplicable a la norma nacional a la luz de aquélla y a la vez permita esquivar la mencionada responsabilidad del Estado. Pero la necesidad de ofrecer una alternativa ante el incumplimiento en plazo de la transposición legal de la Directiva cobra todo su sentido cuando nos encontramos ante una verdadera necesidad de transponer el contenido y no ante las llamadas "Directivas detalladas", en las que la transposición consiste en una mera traslación del texto de la Directiva, pues la norma comunitaria no deja margen alguno al legislador nacional. Incluso, sería recomendable acudir al ejecutivo en estos casos para no devaluar la función

---

[30] Sentencia *Adeneler y otros*, antes citada, apartado 115; auto de 12 de junio de 2008, *Vassilakis y otros*, C-364/07, apartado 63 y *Angelidaki y otros*, antes citada, apartado 201.

[31] C-6/90 y C-9/90, apartado 39, y el auto *Vassilakis y otros*, antes citado, apartado 60.

[32] La creación de Reglamentos independientes en materia tributaria ha de ser descartada, al margen de que pueda reconocerse su vigencia en el ámbito de la organización administrativa. Creemos que ha de evitarse tanto la adopción de una regulación sumamente estricta como la posibilidad de un excesivo reglamentarismo. Debe ser la propia Ley la que materialice el interés público de los ciudadanos, disponiendo la normativa específica en materia tributaria y requiriendo al Ejecutivo una autorización legal expresa para ejercer su potestad reglamentaria. Así, ADRIANO DI PIETRO manifiesta que "el reglamento en el ámbito tributario debe ser calificado como una norma de investidura, es decir, la legitimidad y la eficacia de la intervención reglamentaria ha de estar en equilibrio con la reserva de Ley. Ésta impone al legislador límites sustanciales", *Tratato di Diritto Tributario*, vol. 1.º, II, *Diritto tributario e la sue fonti,* Cedam, Padova, 1994, pág. 622.

del órgano legislativo que en lugar de crear Derecho, se limitaría a hacer aplicables las disposiciones de la Directiva mediante su intervención[33].

Este no parece ser el caso de Directivas detalladas, al menos, si tomamos por su trascendencia jurídica la Directiva 2008/8/CE, que conlleva una inversión de las reglas de sujeción en las prestaciones de servicios, es decir, lo que con arreglo a la normativa española la regla general (sede del prestador) se convierte ahora en la excepción, aplicable principalmente en prestaciones de servicios realizadas para consumidores finales, de manera que se traslada la tributación de los servicios al "lugar de consumo" (sede del destinatario). Sin embargo, la Directiva deja libertad a los Estados miembros en cuanto al criterio a seguir para determinar el lugar en el que se prestan los servicios (sede del destinatario)[34]. Por tanto, se precisa una acción legislativa de modificación de una norma preexistente (arts. 69, 70 y 72 LIVA, respecto al lugar de realización del hecho imponible), es decir, ha de innovarse y crearse Derecho, situación nada comparable a la traslación calcada del texto de una Directiva que se produce en otros supuestos.

Ahora bien, creemos que la tardanza del procedimiento legislativo no puede constituir un motivo de justificación de la transgresión del procedimiento legalmente establecido para la transposición de una norma comunitaria[35]. Aquí reside el límite esencial de la autonomía institucional que nos interesa, de manera que la elección del medio de transposición ha de cumplir con los fines establecidos en la Directiva comunitaria, sin que ello signifique sacrificar los procedimientos legalmente establecidos, y parece evidente, en razón de los efectos limitados que se anudan a una Resolución de la DGT como la analizada, referidos *ut supra*, que ésta no puede hacer surtir la modificación que deriva de la Directiva de alterar las reglas de localización de las prestaciones de servicios. Si se prefiere, la Resolución de la DGT no logra que se cumplan los objetivos previstos en la Directiva, según exige el artículo 249 TUE. Recuérdese, a estos efectos, que las Resoluciones interpretativas de las normas tributarias de la Dirección General de Tributos son vinculantes para los órganos jerárquicamente dependientes y su finalidad consiste en establecer un criterio homogéneo para todos los órganos y funcionarios de la Administración tributaria, con efectos vinculantes *ad intra*. Y ello, a diferencia de las normas de interpretación auténtica, no imponen uno de los significados posibles de la norma objeto de interpretación con efectos vinculantes para los ciudadanos y los Tribunales[36].

Por otro lado, acudir a una norma reglamentaria que conllevase plazos de elaboración inferiores que no impidiesen cumplir con el plazo de transposición es totalmente aceptable en aquéllos supuestos en que la relatividad de la reserva de ley tributaria lo permitiese[37]. En otro caso, de producirse la disposición de la reserva de ley en términos incondicionados o sin límites legales, podríamos decir con palabras del Tribunal Constitucional que la sustitución de la disciplina legislativa supondría "un desapoderamiento del Parlamento en favor de la potestad reglamentaria que sería contrario a la norma constitucional creadora de la reserva" (STC 99/1987, de 11 de junio, FJ 3.º). Doctrina esta que tampoco puede ser trasladable a la situación analizada de la Resolución DGT de 23 de diciembre de 2009, pues nos encontramos extramuros del ejercicio de la potestad reglamentaria según el procedimiento legalmente establecido[38].

En definitiva, pensamos que la transposición de las Directivas comunitarias al Derecho interno plantea un problema jurídico cuando bajo la forma de disposición interpretativa (Orden Ministerial, Reso-

---

[33] Asimismo, un argumento para defender la intervención del ejecutivo ha sido la dilación temporal que provoca la intervención del legislativo y que ocasiona en muchos casos el incumplimiento de transposición, *vid.* MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, Mc Graw-Hill, 2005, 3.ª edic., págs. 502 y ss., y LÓPEZ DE LOS MOZOS, A. E.: *La directiva comunitaria como fuente del Derecho*, Congreso de los Diputados, Madrid, 2010, pág. 168.

[34] Este criterio podría ser de naturaleza jurídica –lugar dónde esté situado el establecimiento del cliente que contrata el servicio (sede central)– o un criterio económico –lugar dónde está situado el establecimiento del cliente que utiliza el servicio para el desarrollo de su actividad (establecimiento permanente que corresponda)–.

[35] Es bien conocida la postura restrictiva del TJCE a la hora de rechazar alegaciones gubernamentales fundamentadas en una problemática de orden interno para no cumplir los plazos de ejecución del Derecho comunitario (*vid.* Asunto *Comisión* vs. *España*, STJCE de 2 de agosto de 1993, por el incumplimiento de la obligación de transponer la Directiva 79/409/CEE de 2 de abril de 1979). Sobre esta cuestión, GAMIR MEADE, R.: "Un enfoque práctico desde la óptica de técnica normativa de las operaciones de transposición de Directivas comunitarias", *Revista del Poder Judicial*, núm. 49/1998, págs. 218-220, y LÓPEZ DE LOS MOZOS DÍAZ-MADROÑERO, A. E.: *La directiva comunitaria..., op. cit.*, pág. 169.

[36] *Cfr.* MACHO PÉREZ, A. B.: *El principio de irretroactividad en Derecho Tributario*, Universidad Pompeu Fabra, 2005, *http://www.tesisenred.net/TESIS_UPF/AVAILABLE/TDX-0521109-094415//tabm.pdf*, págs. 668-669.

[37] LÓPEZ DE LOS MOZOS, A. E.: *La directiva comunitaria..., op. cit.*, pág. 179.

[38] El propio poder organizativo del Ministro de Economía y Hacienda no constituye una potestad reglamentaria en sentido estricto ya que, a tenor de lo dispuesto por el artículo 97 de la Constitución, ésta pertenece exclusivamente al Gobierno.

lución, Instrucción, Circular, etc.), dirigida a los órganos jerárquicamente inferiores, se introducen auténticas normas reglamentarias con contenido innovador y sin previa habilitación legal, en tanto se produce una clara vulneración del principio de legalidad[39]. Tal vez hubiese sido preferible, formalmente, acudir a un Real Decreto-Ley o, incluso, a la Ley de Presupuestos, a pesar de las dudas que pueden pesar sobre la utilización de tales mecanismos[40]. En efecto, la extraordinaria y urgente necesidad que exige el artículo 86 a la hora de utilizar el Decreto-Ley viene justificada por la imposibilidad de cumplir el plazo de transposición establecido[41]. En este sentido, aún teniendo presente la cautela que el Tribunal Constitucional siempre ha recomendado en el uso del Decreto-Ley, estimamos que la acción normativa inmediata requerida para transponer una Directiva en plazo entra dentro del concepto relativo y flexible de la "urgencia" que permite elegir una norma con rango de ley como el vehículo formal adecuado en estos supuestos[42]. Ahora bien, tal y como abordaremos más adelante, la materia objeto de transposición, en tanto que consideramos afecta al contenido esencial del deber de contribuir vendría a limitar el empleo del Decreto-Ley para la transposición de la Directiva y obligaría a interpretar restrictivamente el artículo 86 en conexión con el artículo 31 de la Constitución.

Pues bien, esta vulneración del procedimiento legalmente establecido se agudiza aún más si abordamos la cuestión desde el punto de vista de la materia reservada a la ley de la que se ocupa la Resolución de la DGT, pues dicha reserva, que el propio ordenamiento jurídico tributario español establece (artículo 8 LGT), se fundamenta por razón de la materia sobre la que versa la disposición comunitaria[43].

b) *El alcance de la reserva de ley como límite a la forma de transposición de la Directiva*

De entre las disposiciones de calado que contienen las Directivas del Paquete IVA, es especialmente destacable la introducción de una nueva regla general de localización de los servicios transfronterizos, que supone la tributación de los mismos en el Estado de destino en los casos en los que el destinatario sea un empresario o un profesional, en cambio hasta el momento la regla general era la tributación en origen. Junto con la nueva regla general se incluyen algunas excepciones, como la relativa a servicios relacionados con inmuebles, que tributan en el país en el que radiquen los mismos. En coherencia con lo anterior, se modifica el lugar de localización de los servicios en el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) ya que, de no hacerse al mismo tiempo que en el IVA, existiría el riesgo de que algunas prestaciones de servicios se gravaran dos veces –por IVA e IGIC– y otras no tributasen[44]. Es, pues, evidente la trascendencia

---

[39] *Vid*. la STSJ de Cataluña de 20 de septiembre de 2000, en relación con la Circular de la Secretaría de Hacienda por la que se agravaban los requisitos establecidos en el artículo 48 RGR para la concesión de aplazamientos y fraccionamientos.

[40] Un situación similar se produjo al adoptar la Resolución 1/2005, de 17 de enero, para la transposición de la Directiva 92/2003/CE del consejo de 7 de octubre de 2003, en materia de normas relativas al lugar de entrega del gas y la electricidad cuyo texto suponía una clara modificación de la LIVA en el sector del gas natural y la electricidad, a juicio de FALCÓN Y TELLA quien ha criticado expresamente el "atrevimiento" en este caso de la Dirección General de Tributos, *Estudios sobre Fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, (dir. FALCÓN Y TELLA, R.): "La «modificación» de la Ley del IVA en materia de entregas de gas natural y electricidad por la Resolución de la DGT 1/2005", IEF, Madrid, 2006, págs. 23-24. En este mismo supuesto MACHANCOSES GARCÍA, E., propone la solución de aprobar un Real Decreto-Ley, que puede ser convalidado posteriormente en el Congreso, en "Flexibilización del principio de reserva de ley tributaria ante el incumplimiento de transposición de una Directiva", *Documentos IEF*, núm. 2/2009, *Foro SAINZ DE BUJANDA* "Ley General Tributaria y Derecho comunitario", pág. 96.

Más dudosa parece la opción de la Ley de Presupuestos del Estado, debido a su especial naturaleza y contenido que el Tribunal Constitucional se ha encargado de concretar. A este respecto, CALDERÓN CARRERO, J. M., se ha mostrado en contra de la utilización de la LPGE –sin habilitación legal previa– para transponer Directivas de armonización fiscal (IVA, IEE, IS, etc.) o procedimental (por ejemplo, las de asistencia administrativa mutua), "Una introducción al Derecho comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario: ¿hacia un ordenamiento «bifronte» o «dual»?", *REDF*, núm. 132/2006, págs. 728-729.

[41] *Cfr*. LÓPEZ DE LOS MOZOS DÍAZ-MADROÑERO, A. E.: *La directiva comunitaria...*, *op. cit*., pág. 204.

[42] Sobre esta cuestión, *vid*. la STC 61/1983, de 4 de febrero, FJ 5.º; la STC 182/1997, de 20 de octubre, donde se estima que la convergencia económica requerida por la unión monetaria constituía un supuesto de "extraordinaria y urgente necesidad" y la STC 11/2002, de 17 de enero, FJ 4.º; STC 137/2003, de 3 de julio (FJ 3.º).

[43] Al respecto, *vid*. LÓPEZ GONZÁLEZ, J. I.: "Adaptación de Directivas y potestad sancionadora de la Administración", en *La Constitución española en el ordenamiento comunitario europeo*, *XVI Jornadas de Estudio*, vol I, Secretaria General Técnica, Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Madrid, 1995.

[44] Asimismo, la Ley 2/2010, de 1 de marzo, prevé un nuevo sistema de devolución que se basa en un modelo de ventanilla única, según el cual los sujetos pasivos que tengan derecho a solicitar devoluciones del IVA en un Estado miembro en el que no estén establecidos puedan presentar la solicitud en su país de residencia y no en el que deba efectuar la devolución, lo que supone una simplificación de los trámites. Se incluye, además, una modificación adicional para introducir una cautela con el fin de evitar el diferimiento del impuesto en determinadas prestaciones de servicios transfronterizos, transponiendo así parte de una tercera Directiva

de la materia con respecto a la que surgen dudas sobre su interpretación, al decir de la Dirección General de Tributos, que pueden derivar en "distorsiones (...) como consecuencia de la aplicación de diferentes reglas de localización de los servicios y de las solicitudes de devolución por no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto una vez los otros Estados miembros procedan a su transposición".

No hay duda de que estamos ante un elemento esencial del tributo pues el lugar de prestación de servicios constituye el criterio de sujeción en la modalidad correspondiente del IVA y, por tanto, el núcleo del aspecto espacial del hecho imponible reservado a la ley[45]. En cambio, el alcance de la reserva de ley en relación con las obligaciones formales, como es la solicitud de devolución del IVA, cuyo procedimiento también se ve afectado por la Directiva 2008/9 objeto de transposición, admite distintas teorías al respecto. Así, RODRÍGUEZ BEREIJO, quien ha manifestado que para el establecimiento de estos deberes de carácter formal ha de exigirse una Ley previa que otorgue la necesaria garantía al efecto, al implicar aquéllos el cumplimiento de una obligación de carácter material. En la práctica sin embargo los modelos de declaración son aprobados por Resoluciones dictadas al efecto por órganos jerárquicamente inferiores incluso al Ministro de Economía y Hacienda, como es el caso de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT)[46].

No obstante, puede resultar difícilmente discernible cuál es el límite de la materia que quedaría cubierta por el principio de reserva de ley, dada la yuxtaposición que termina por producirse entre el ámbito material y el formal del tributo que precisaría la regulación de la obligación tributaria mediante Ley tanto en su vertiente material, relativa al deber de pago, como en su vertiente formal, referente al deber de declarar y liquidar. Obsérvese que el vuelco que se produce, en esta fase de transición hacia el gravamen del IVA en el lugar de destino –frente al de criterio del gravamen en origen tradicional– tiene repercusiones directas en la calificación de otros elementos esenciales del tributo, como puede ser la condición de empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del Impuesto (art. 192 *bis* de la Directiva) o la generalización del mecanismo de inversión del sujeto pasivo en el ámbito comunitario (art. 196 de la Directiva).

Estas premisas impiden aceptar que, ante la necesidad del cumplimiento del plazo de transposición, pudiésemos recurrir a un Reglamento como forma de transposición del Paquete IVA al ordenamiento interno que desempeñase una función de complemento indispensable[47] y evitar, en todo caso, dictar una Resolución administrativa que no es fuente del Derecho para ofrecer los criterios de interpretación necesarios en la aplicación de la norma comunitaria.

A ello debe añadirse que estamos ante una materia que pertenece al contenido esencial del deber de contribuir, pues el IVA es uno de los tributos pilares de nuestro sistema tributario. Así, según se extrae de la doctrina del TC en la Sentencia 182/1997, de 28 de octubre, el Decreto-ley también estaría vetado en este ámbito pues habría que limitar su utilización al tener que conectarse, no ya con el principio de reserva de ley, sino con el contenido esencial del deber de contribuir del artículo 31.1 de la CE (FJ 7.º)[48]. Además, a nuestro juicio, la inexcusable regulación de varias materias contenidas en

---

que tiene por objeto combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias. Por otra parte, la Ley transpone una cuarta Directiva, relativa al régimen general de los Impuestos Especiales, en la que se regulan aspectos formales relacionados con la documentación que acompaña la circulación de productos sujetos a dichos impuestos, documentación que hasta ahora se presentaba en formato papel y que deberá presentarse en formato electrónico a partir del momento en que esta Ley se apruebe.

[45] FALCÓN Y TELLA, R.: *Introducción al Derecho financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, Civitas, Madrid, 1988, pág. 157.

[46] RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: "Jurisprudencia Constitucional y principios de la imposición", en la obra colectiva *Garantías Constitucionales del Contribuyente*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, pág. 135.

No obstante, y a pesar de las consideraciones expuestas, el Tribunal Constitucional ha venido sosteniendo que la reserva de Ley en la imposición de cargas fiscales no alcanza a deberes tributarios formales tales como los de información y colaboración de los ciudadanos con la Hacienda Pública, los cuales se exigen para una mejor aplicación y recaudación de los tributos. Considera el Tribunal que estos deberes encuentran un mejor encaje en el Principio de legalidad, que debe presidir toda actuación administrativa y que reclama una vinculación positiva de la Administración a la Ley en el ejercicio de la potestades tributarias que el ordenamiento le atribuye. Sólo así podrá garantizarse una cobertura legal previa a la actuación administrativa.

[47] Al respecto PALAO TABOADA menciona que en tal caso hablaríamos de Reglamentos ejecutivos, "Reserva de Ley y Reglamentos en materia tributaria", en *Funciones financieras de las Cortes Generales*, Madrid, 1985, pág. 539.

[48] Así, el Gobierno podrá hacer uso del Decreto-ley en materia tributaria siempre que se dé el presupuesto habilitante –situación de extraordinaria y urgente necesidad– y no quede "afectado", en el sentido constitucional del término, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del artículo 31.1 de la CE, tal y como expone GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., en "STC 245/2004, de 16 de diciembre: ausencia de requisitos procedimentales y de fundamentación necesarios para el válido planteamiento de una cuestión inconstitucionalidad. Utilización del Decreto-ley en materia tributaria", *http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/jurisprudencia_constitucional/2004_STC245.pdf*.

las Directivas del Paquete IVA mediante ley ejerce una atracción respecto de la norma jurídica requerida en el mecanismo de transposición, pues en otro caso, admitir distintos tipos de normas jurídicas para la transposición, dependiendo de la cobertura de la reserva de ley, en disposiciones que afectan a un mismo tributo y materia –IVA e imposición indirecta– podría generar una dispersión y fragmentación normativa indeseable[49].

Vaya por delante, además, que la exigencia de un procedimiento legislativo en la transposición de la Directiva no es una mera invocación formal, pues como ha quedado expuesto el mecanismo de transposición del Paquete IVA a través de Ley adquiere un auténtico sentido material en razón del contenido de la materia que se legisla[50].

III. EL EFECTO RETROACTIVO DE LA LEY AL MOMENTO EN QUE EXPIRA EL PLAZO DE TRANSPOSICIÓN

Tras la demora en la aprobación normativa, finalmente, el instrumento legal de transposición de las Directivas 2008/8/CE, 2008/9/CE y 2008/117/CE que afectan a la imposición indirecta y precisan la modificación de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, es articulado mediante la aprobación de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, con fecha de publicación en el *BOE* de 2 de marzo de 2010. Por lo que se refiere a las disposiciones atinentes al IVA, la Disposición final cuarta establece que surtirán efectos desde el día 1 de enero de 2010, aunque la entrada en vigor se produce al día siguiente al de su publicación en el *BOE*. Sobre esta cuestión, el TJCE ha declarado la plena admisión del efecto retroactivo de la transposición tardía por las normas nacionales en Sentencia de 8 de marzo de 1988[51] y Sentencia de 29 de octubre de 1998[52].

La propia Resolución de la Dirección General de Tributos se dicta, a sabiendas de la operatividad del principio derivado del Derecho Comunitario según el cual, en una situación como la descrita, los particulares (contribuyentes) pueden invocar la aplicación directa de los preceptos de las Directivas comunitarias que sean suficientemente precisos e incondicionales. Sin embargo, el interés fiscal de la Administración tributaria no encuentra defensa, pues el Estado no puede invocar la aplicación directa de tales Directivas en contra del contribuyente, el Estado "incumplidor" no puede beneficiarse de su propia negligencia frente a los contribuyentes. Por ello, la Resolución de la DGT parece dejar la puerta abierta, como no podía ser de otro modo ante la naturaleza de la misma, a la aplicación directa de las Directivas del Paquete IVA, aún estando pendientes de transposición, lo cual no hace, por otro lado, sino poner de manifiesto que la DGT asume que la Resolución no suple el defecto de la obligación de transposición en plazo.

De este modo, entendemos que los efectos negativos, en orden a la responsabilidad de los Estados miembros derivada por el incumplimiento del plazo de transposición de la directiva, no pueden ser paliados por la Resolución de la DGT y la retroactividad de la Ley. Pero la pregunta es: ¿ello significa que la Ley 2/2010 convalida la Resolución de la DGT? La respuesta ha de ser negativa pues la convalidación prevista por el artículo 86. 2 de la Constitución "es más genuinamente una homologación respecto de la existencia de una situación de necesidad justificadora de la iniciativa legislativa"[53]. En efecto, la convalidación parlamentaria se prevé para normas con rango de ley y la Resolución de la DGT no es, en modo alguno, una fuente constitucionalmente legítima de Derecho Tributario, sino una disposición interpretativa o aclaratoria que, en el caso analizado, adopta un contenido que hace vis-

---

[49] *Vid.* LÓPEZ DE LOS MOZOS DÍAZ-MADROÑERO, A. E.: *La directiva comunitaria...*, *op. cit.*, págs. 187-188.

[50] Sobre las críticas a la tesis de otorgar una relevancia formal al procedimiento legislativo, *vid.* CHECA GONZÁLEZ, C.: "La crisis del principio de reserva de ley en materia tributaria", *REDF*, núm. 145/2010, pág. 14.

[51] Asunto 80/85.

[52] Asunto 237/97.

Incluso existe doctrina que ha defendido las bondades de la retroactividad ante las carencias detectadas en el principio de responsabilidad. Así, BELLIDO BARRIONUEVO, M.: *La directiva comunitaria*, Dykinson, Madrid, 2003, pág. 342. No obstante, ha de tenerse en cuenta que el TJCE, como hemos señalado anteriormente, que la utilización de la Directiva "está limitada por los principios generales del Derecho que forman parte del Derecho comunitario, especialmente el principio de seguridad jurídica y de la irretroactividad".

[53] *Cfr.* FALCÓN Y TELLA, R.: "El Decreto-Ley en materia tributaria", *REDC*, núm. 10/1984, pág. 209.

lumbrar un exceso de competencias de la DGT, en tanto se introduce la regulación de aspectos que se recogen en el Proyecto de ley coetáneo que, posteriormente, alumbrará la Ley 2/2010[54]. No obstante, es de reconocer la buena intención de la Resolución de la DGT al anticipar los criterios administrativos que se sostendrían en eventuales consultas formuladas posteriormente, en coherencia con el texto del Proyecto de Ley.

Pues bien, ello no impide que tratemos de analizar si la retroactividad de la Ley 2/2010 tiene encaje dentro de los principios constitucionales de nuestro ordenamiento jurídico. Al respecto, la retroactividad de la norma tributaria se admite excepcionalmente, y desde este prisma ha de verse, ya que el artículo 10 LGT establece como regla general la irretroactividad de las normas tributarias. Irretroactividad que alcanza su máximo blindaje en materia sancionadora, como manifestación palpable del principio de legalidad, tal y como queda evidenciado en la Disposición adicional cuarta de la Ley 2/2010, en la que, tras fijar que "entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, si bien surtirá efectos desde el día 1 de enero de 2010", prevé la excepción de los artículos 2 y 7 que tienen por objeto la modificación del régimen sancionador en el Impuesto Indirecto Canario y en el arbitrio sobre la producción y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla.

El fundamento de esta institución reside en la garantía de la seguridad jurídica que reclama que los destinatarios de las normas puedan conocer a qué mandatos se sujetan para adecuar a ellos su conducta, y desde este punto de vista se protege, igualmente la certeza del derecho positivo y la confianza de los ciudadanos en la previsibilidad en el modo de aplicación de las normas por las instituciones públicas[55]. Respecto a la retroactividad de las normas tributarias, la doctrina del Tribunal Constitucional se refleja esencialmente en la STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 12.º, estableciendo la necesidad de realizar un examen casuístico para determinar cuándo la retroactividad de la norma tributaria vulnera la seguridad jurídica de los ciudadanos, de forma que habrá que resolver caso por caso, de un lado, el grado de retroactividad de la norma cuestionada y, de otro, las circunstancias específicas que concurran en cada supuesto. Tal y como señala la STC 234/2001, de 13 de diciembre, FJ 9.º, deberá analizarse si la retroactividad es necesaria para alcanzar al fin normativo que se pretende y si el legislador justifica debidamente esa necesidad[56].

Respecto a la primera cuestión, en el asunto en cuestión la retroactividad es de grado medio pues los efectos normativos inciden sobre situaciones iniciadas y no concluidas, lo cual nos lleva a un ejercicio de ponderación de la protección de la seguridad jurídica y la finalidad de la norma.

Si observamos las circunstancias específicas del supuesto, hemos de reconocer que el asunto que abordamos muestra con claridad carencias de seguridad jurídica en la órbita del contribuyente. Es evidente el desconcierto que produce al contribuyente el contenido de algunas disposiciones de la LIVA que es distinto, y a veces totalmente contrario, al que resulta de las Directivas mencionadas, lo cual a primera vista hace invocar la retroactividad de la Ley como garantía de seguridad jurídica. En consecuencia, no parece que la retroactividad entre en colisión con el principio de seguridad jurídica, sino que más bien, creemos que la procedencia del efecto retroactivo se defiende desde el punto de vista de la protección de aquel principio[57].

Por otro lado, la necesidad de la retroactividad se justifica desde el plano aplicativo de la norma comunitaria, en razón de la adecuación al momento en que las Directivas han establecido como comienzo de ejecución de las disposiciones contenidas en la misma en todos los Estados miembros. Así, el derecho

---

[54] Esta circunstancia ha obtenido las críticas formuladas por CALDERÓN CARRERO, J. M. y ÁLVAREZ BARBEITO, P., en "La potestad interpretativa...", *op. cit.*, pág. 15.

[55] PATÓN GARCÍA, G.: "Aplicación e interpretación de las normas tributarias", en *Derecho Financiero y Tributario. Parte general* (dir. COLLADO YURRITA, M. A., coord. LUCHENA MOZO, G. M.), Atelier, Barcelona, 2009, pág. 209.

[56] La propia excepcionalidad de la institución precisa que sólo cuando "la necesidad de que la retroactividad en cuestión se encuentre plenamente justificada y se cumpla con la exigencia de motivación de toda norma, expresándose con precisión las razones que justifican la adopción de una medida que sigue teniendo carácter extraordinario" como ha destacado MARTÍN QUERALT, J.: "La irretroactividad de las normas tributarias y la penetración del concepto de "derechos adquiridos" en materia de exenciones y bonificaciones tributarias", en *Jurisprudencia financiera y tributaria del Tribunal Constitucional*, Tomo I, Civitas, Madrid, 1983, págs. 263-274.

[57] A este respecto, el Tribunal Constitucional ha declarado que la retroactividad no siempre será legítima, pudiendo ser cuestionada cuando entre en colisión con otros principios constitucionales, principalmente, el de seguridad jurídica (SSTC 150/1990, de 4 de octubre; 197/1992, de 23 de diciembre, y 173/1996, de 31 de octubre).

a la aplicación de las Directivas y la inaplicación de cualquier norma del ordenamiento interno que fuese incompatible con aquéllas, es ejercitable desde el momento en que las Directivas, en coherencia con el principio de eficacia directa, no han sido ejecutadas correctamente o no lo han sido dentro de plazo, es decir, desde el 1 de enero de 2010. En este sentido, podríamos hablar de una "retroactividad natural"[58] de la Ley 2/2010, es decir, por la propia naturaleza de la obligación de transposición de las Directivas. Por ello, desde nuestro punto de vista, la retroactividad de la norma se hace *necesaria*, por respeto al principio de legalidad comunitaria, y *útil*, para evitar posibles problemas de constitucionalidad a que pudiese conducir la aplicación de criterios interpretativos –pseudonormativos– como los acogidos por la DGT en una disposición de naturaleza administrativa, en lugar de aprobarse una norma jurídica. De este modo, teniendo en cuenta "el grado de retroactividad de la norma impugnada, la finalidad de la medida (...), las circunstancias excepcionales y urgentes que justificaban su adopción y lo limitado de su alcance"[59] –utilizando las palabras del TC– auguramos poco éxito a una eventual alegación de inconstitucionalidad en este sentido.

Distinta es la postura que mantenemos respecto a la inexistencia de motivación o justificación alguna por parte del legislador acerca del efecto retroactivo de la Ley 2/2010. Hubiese sido altamente aconsejable incluir una justificación en la Exposición de Motivos de la Ley acerca de la necesidad de aplicación retroactiva de las modificaciones sustantivas que se introducen en el ámbito de la imposición indirecta, materia que forma parte del contenido esencial del deber de contribuir. Máxime teniendo en cuenta las circunstancias excepcionales de una previa Resolución de la DGT que adelanta el contenido de la norma jurídica y que el legislador parece asumir con total anuencia, dotando a aquellas disposiciones de la Resolución administrativa de una suerte de validez a través del efecto retroactivo de la norma. En este sentido, podemos decir que la institución de retroactividad, legitimada por la protección de principios constitucionales, adolece de una cierta irregularidad al ser utilizada para "convalidar" de manera imperfecta los criterios interpretativos a través de una norma jurídica. En efecto, "la interpretación no es un horizonte sin límites (...) "el horizonte sin límites es del legislador en la fuerza de su legitimación democrática"[60].

IV. CONCLUSIONES

En síntesis, la Resolución de la DGT representa una disposición con una finalidad de carácter coyuntural y efímera, que no goza de la naturaleza jurídica suficiente como para tener el efecto de evitar las consecuencias jurídicas derivadas del incumplimiento de la obligación de transposición de las Directivas del "Paquete IVA" en forma y plazo adecuados que desnaturaliza la norma jurídica posterior, utilizándose a modo de una especie de anticipación de la *mens legis*. Asimismo, haber optado por una Resolución de la DGT incrementa el proceso de debilitamiento que viene experimentando el principio de reserva de ley en nuestro ordenamiento tributario –materia en la que, no olvidemos, siempre se ha mostrado suficientemente flexible–, en tanto que la Administración "predetermina" en un grado muy considerable el contenido material de la Ley 2/2010, quedando la aprobación de ésta como un trámite de escasa relevancia.

Deseamos, finalmente, advertir del riesgo que supone recurrir sin más a este modo de proceder, que deja la puerta abierta a la "transposición administrativa" de una norma comunitaria en abierta contradicción con el principio de separación de poderes y el respeto al procedimiento legalmente establecido. El proceso de transposición de Directivas debe estar adornado, además de la claridad y brevedad conocidas, por la calidad en la interpretación y el respeto a la forma jurídica de transposición como garantía de seguridad jurídica para los ciudadanos.

---

[58] Sobre el concepto *vid*. ZORNOZA PÉREZ, J. y FALCÓN y TELLA, R.: "La retroactividad de las normas tributarias; especial referencia a las normas interpretativas", en *REDF*, núm. 43/1984, págs. 433 a 486.

[59] *Cfr*. STC 182/1997, de 20 de octubre, FJ 13.º.

[60] PESCATORE, P.: "La interpretación del Derecho comunitario por el juez nacional", *Revista de Instituciones Europeas*, vol. 23, número 1/1996, pág. 19.

La incidencia del principio contable de prioridad del fondo económico sobre la forma jurídica en el método de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y su aplicación por los operadores jurídicos

LUIS MÁLVAREZ PASCUAL
(Universidad de Huelva)

RESUMEN

En el presente trabajo se analizan las consecuencias que sobre el marco de relaciones entre la normativa contable y fiscal ha producido la reforma contable de 2007. En particular se abordan los efectos que sobre este ámbito tiene la nueva configuración de los principios contables obligatorios y, en particular, el reconocimiento expreso del principio de prioridad del fondo económico sobre la forma jurídica, como criterio de interpretación del resto de los principios para la consecución del objetivo de imagen fiel. La aplicación de este criterio como medio para corregir los criterios de registro contable utilizados por el sujeto pasivo y, en consecuencia, la base imponible del impuesto permite la recalificación de las operaciones realizadas en función del sustrato económico de las mismas, lo que puede dar lugar a la reintroducción de la teoría de la interpretación económica y de la analogía como medio de lucha contra el abuso de las formas jurídicas, lo que se opone frontalmente a los principios que rigen la producción normativa en materia tributaria de legalidad y seguridad jurídica.

1. TÉCNICAS LEGISLATIVAS PARA LA REGULACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN EL IS. ESPECIAL REFERENCIA AL MÉTODO DE AJUSTES SOBRE EL RESULTADO CONTABLE Y SU RELACIÓN CON LA EVOLUCIÓN DE LA NORMATIVA CONTABLE

Nuestra experiencia normativa prueba que la regulación de la base imponible en el IS se puede enfrentar de dos maneras diferentes[1], de tal modo que la normativa del Impuesto puede llevar a cabo una regulación exhaustiva y sistemática de todos los componentes de la base imponible o bien remitirse al resultado contable y, en definitiva, al derecho contable, como punto de partida, regulando tan sólo aquellas partidas que deban tener un tratamiento diferente a efectos del tributo. Ambas posibilidades pueden ser perfectamente compatibles con los principios que deben regir las normas de naturaleza tributaria y, en particular, los de reserva de ley y seguridad jurídica, siempre evidentemente que en la regulación efectiva de cada partida de ingreso o gasto se respeten en todo caso estos principios. Así nos hemos pronunciado en diversas ocasiones, en contra de un sector de la doctrina, que ha considerado por diferentes motivos la inadecuación a tales principios del método de determinación de la base imponible establecido en la Ley 43/1995[2].

La Ley 61/1978 y su normativa de desarrollo –RD 2631/1982– eran un buen ejemplo del primer método al que hemos hecho referencia. Tales normas regulaban de forma sistemática, completa y exhaus-

[1] Estas dos posibilidades se recogían en el *Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades*, en cuya pág. 89 se indicaba lo siguiente: "Constituyendo el hecho imponible del impuesto la obtención de renta por las sociedades, cabe enfrentarse al problema de la determinación de la base imponible de dos maneras diferentes. La primera consiste en efectuar una regulación completa y exhaustiva de todos los elementos y circunstancias determinantes de la renta (ingresos, gastos y su imputación temporal, valoración de elementos, operaciones extraordinarias...), a través de normas recogidas en la Ley del Impuesto. La segunda consiste en aceptar el resultado contable, tal y como viene definido por las normas mercantiles, como punto de partida para la determinación de la base imponible".

[2] Véase nuestro trabajo MALVÁREZ PASCUAL, L. A. **y** MARTÍN ZAMORA, M. P.: "El método de determinación de la base imponible en el IS: La posible incostitucionalidad del artículo 10.3 y los problemas derivados de las normas contables", *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 182, 1998, págs. 29-81, y las citas que en el mismo se recogen sobre este asunto.

tiva todos los conceptos que formaban parte de la base imponible, duplicando en muchos casos la regulación que ya se contenía en la normativa contable, en la medida en que para la mayoría de las partidas de ingresos y gastos coincidía la regulación contable y fiscal. Precisamente por esta coincidencia, aun cuando la regulación fuera autónoma, el impreso de autoliquidación partía del resultado contable para la determinación de la base imponible mediante la aplicación de los correspondientes ajustes positivos y negativos, mecanismo de liquidación de honda raigambre en nuestro país[3]. En cualquier caso, esta regulación analítica de los distintos ingresos y gastos era la única opción posible del legislador en el momento en el que se aprobó la Ley, dado que no existían unas normas contables de obligado cumplimiento para todas las empresas.

La Ley 43/1995 supuso un cambio de enorme relevancia en el esquema que a tales efectos había aplicado su antecesora, incidiendo de manera importante en las relaciones entre la contabilidad y la fiscalidad. El artículo 10.3 no sólo admitía el resultado contable como punto de partida para la determinación de la base imponible del Impuesto, sino que también remitía a la normativa contable la definición de la mayor parte de los conceptos de ingresos y gastos en el IS, legislando expresamente tan sólo en relación con aquellas partidas cuya regulación contable fuese insuficiente o contraria a los principios que debían regir el tributo[4]. De ahí que se pueda decir que el núcleo esencial de la base imponible se regula en el vigente impuesto a través de normas de naturaleza mercantil y contable[5], lo que ocurre en relación con todas aquellas partidas de ingresos y gastos no reguladas de forma específica en la normativa del impuesto. Desde un punto de vista formal el artículo 10.3 de la Ley 43/1995 resulta absolutamente novedoso, en la medida en que el artículo 11. *Tres. a*) de la Ley 61/1978 regulaba de forma sistemática todas las partidas de ingresos y gastos, si bien ya hemos indicado que dicho sistema no era verdaderamente descriptivo del que se utilizaba en la práctica a efectos de la liquidación del impuesto. Mientras que en relación con este último la Ley de 1995 no presenta una novedad relevante, sí supuso un cambio de concepto respecto a la técnica legislativa empleada para la regulación normativa de las diferentes partidas que componen la base imponible. Por tanto, han de distinguirse con nitidez entre estos dos aspectos, pues en muchas ocasiones se analizan como si fueran una única cuestión.

Este cambio fue posible porque unos años antes se realizó una reforma contable de gran envergadura, que permitió que la documentación contable tuviera fiabilidad y representara la imagen fiel de las empresas[6]. En efecto, la contabilidad ha adquirido en los últimos años, fundamentalmente tras la reforma de la legislación mercantil en el año 1989, un importante grado de desarrollo técnico y constituye un instrumento que proporciona una información útil para la toma de decisiones, tanto a los propios estamentos de la empresa como a terceros –clientes, proveedores, Administración tributaria, etc.–. A efectos tributarios, el legislador tuvo presente la utilidad de esta información para su utilización a efectos de la determinación de la base imponible, pues en los documentos contables se representan las operaciones realizadas, la verdadera situación patrimonial y los resultados de la empresa, constituyendo tales registros una importante base de datos de la que se pueden extraer aquéllos que

---

[3] Así, en los modelos de declaración para los períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 1996, se partía del beneficio o pérdida contable, el cual se sometía a los ajustes de naturaleza fiscal oportunos. La utilización de este sistema era posible dado el paralelismo que existía entre la configuración contable del resultado y la estructura de la base imponible, según el artículo 11. *Tres. a*) de la Ley 61/1978, que establecía que la base imponible se determinaría "por la suma algebraica de los rendimientos y de los incrementos y disminuciones de patrimonio". Así ocurría también en los impuestos que fueron el antecedente del Impuesto sobre Sociedades. Así, el artículo 26 del Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas de 1967 establecía que "los rendimientos determinados en régimen de estimación directa serán los que se deduzcan, única y exclusivamente, de la contabilidad de la entidad llevada en forma reglamentaria" (dicha norma procedía de la Ley 41/1964, de 11 de junio, art. 100.3). Más remotamente, de dicho esquema partía la Hoja de liquidación de la Tarifa III de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria. En este sentido, *vid.* GOTA LOSADA, A.: "La base imponible" en *El Impuesto sobre Sociedades: La Ley y su nuevo Reglamento*, vol. 4, Expansión, 1997, pág. 48.

[4] En este sentido, el artículo 10.3 de la LIS, aún vigente, establece que "en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás Leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas".

[5] En este sentido, la Exposición de Motivos del RIS señala que "respecto del núcleo esencial de la base imponible rigen normas de carácter mercantil".

[6] Este cambio esencial en nuestro derecho contable fue introducido a través de la Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las directivas de la CEE, y que continuó a través del PGC de 1990, que estableció unas normas contables de obligado cumplimiento para todas las empresas.

interesen a efectos fiscales. De ahí que tras la reforma contable de 1990 ya no era necesaria la regulación de todas las partidas en el IS, pues en relación con la mayor parte de los ingresos y gastos la normativa contable era adecuada y suficiente. De este modo, para tratar de evitar duplicidades normativas y tener que regular de nuevo todas las partidas de ingresos y gastos, el legislador otorgó eficacia a las normas contables a efectos tributarios, que en su mayor parte resultaban suficientes y adecuadas a efectos del tributo[7]. No obstante, los datos contables no pueden ser aceptados de manera incondicional, de tal modo que la LIS impone una serie de ajustes para adaptar dichos datos a los principios que rigen el impuesto, si bien las diferencias entre ambas normativas deben ser la excepción. Estos ajustes impiden que el beneficio o pérdida derivado de la cuenta de pérdidas y ganancias sea, sin más, la renta gravada, pero, a la vez, mediante esta forma de determinación de la base imponible, la magnitud contable alcanza relevancia tributaria. A estos efectos, junto a la remisión genérica a las normas contables, se van a regular aquellos aspectos en los que se considere necesario "... establecer efectos diferentes a los previstos por las normas contables de naturaleza mercantil, superar la insuficiencia de las mismas o simplemente reforzarlas"[8].

Como consecuencia de todo ello, el método de determinación de la base imponible regulado en el artículo 10.3 de la LIS inaugura una nueva etapa en las relaciones entre la contabilidad y la fiscalidad, pues ha dado una importancia desconocida hasta ahora a las normas contables a efectos fiscales. Este método puede ser un sistema idóneo para regular la base imponible, siempre que el legislador tenga en cuenta todas aquellas situaciones que pueden derivarse de la inadecuación a efectos tributarios de los criterios contables, y se corrijan de forma adecuada estos aspectos en la ley. Por tanto dicho método sólo es compatible con una prudencia extrema y con un análisis previo y exhaustivo de la normativa contable que resulte aplicable, estableciéndose los controles oportunos para eliminar los efectos de dicha normativa que convenga hacer desaparecer. Cualquier cambio en la normativa contable debe implicar una reflexión sobre las posibles implicaciones fiscales de tales modificaciones. Llegado el caso, ante cambios en la normativa contable de trascendencia, sobre todo cuando afecten a principios básicos, podría resultar necesario un replanteamiento del modelo de relaciones entre las normas contables y fiscales o el establecimiento de cautelas adicionales para evitar que tales cambios puedan alcanzar relevancia tributaria. En efecto, el mayor problema que presenta este sistema es la necesidad de que el legislador adapte constantemente la legislación fiscal a los cambios introducidos en la normativa contable, al menos cuando tales cambios tengan cierta relevancia. En consecuencia, ante una modificación sustancial de dichas normas contables se debe realizar una reflexión sobre la incidencia de tales cambios a efectos del IS para determinar si se acepta la nueva regulación, en cuyo caso nada habrá que hacer, o si se establecen normas específicas para introducir ajustes que permitan corregir a efectos tributarios las insuficiencias detectadas. Algo de esto debió suceder con algunos de los cambios introducidos en la reforma de la normativa contable de 2007 para su adaptación a las normas internacionales de contabilidad. Aun cuando la reforma mercantil dio lugar a una reacción inmediata del legislador mediante la modificación de numerosos aspectos de la LIS, dicha reforma no ha sido ni suficiente ni adecuada a la naturaleza de los cambios experimentados en el derecho contable.

2. LA REFORMA CONTABLE DE 2007 Y SUS IMPLICACIONES SOBRE EL SISTEMA DE RELACIONES ENTRE LA CONTABILIDAD Y LA FISCALIDAD. EN PARTICULAR, LAS CONSECUENCIAS DE LA INTRODUCCIÓN DEL PRINCIPIO CONTABLE DE PREVALENCIA DEL FONDO ECONÓMICO SOBRE LA FORMA JURÍDICA

La reforma mercantil y contable de 2007 abre una nueva perspectiva en las siempre difíciles relaciones entre la contabilidad y la fiscalidad. Las modificaciones introducidas en la concepción de los prin-

[7] Así, en la pág. 91 del *Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades* se señala lo siguiente: "El sistema que se desecha, es decir, el consistente en una regulación de la totalidad de los elementos y circunstancias determinantes de la base imponible, produciría una duplicidad entre normas fiscales y contables absolutamente rechazable y engrosaría el articulado del IS con grave perjuicio del principio de transparencia".

[8] Pág. 91 del *Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades*.

cipios contables obligatorios y, en particular, la introducción del principio de prevalencia del fondo económico de las operaciones frente a las formas jurídicas empleadas obliga a replantearse de uno modo global los principios que en la LIS rigen las relaciones con la normativa contable, hasta el punto de que, como consecuencia de estas nuevas condiciones, debamos considerar la viabilidad de la remisión a la normativa contable como medio para la regulación de la base imponible en el IS.

Esta reforma ha introducido cambios profundos en la configuración del sistema contable, pues no sólo ha incidido de manera importante sobre aspectos concretos de esta normativa, sino que ha modificado las relaciones entre los principios contables obligatorios y los que rigen la interpretación de los mismos. La reforma mercantil y contable que culminó con el PGC de 1990 estaba concebida sobre una visión legalista del objetivo de imagen fiel, según la cual la imagen fiel de las cuentas anuales era el resultado de la aplicación sistemática y regular de los principios contables establecidos en la propia normativa, pues se entendía que de esta forma se conseguía expresar la realidad económica de las transacciones[9], o dicho de otro modo, para que las cuentas anuales representasen la imagen fiel era preciso que se respetara en su preparación la legislación vigente. Además, en el PGC de 1990 los principios contables estaban perfectamente estructurados y jerarquizados. Precisamente, dado que en ocasiones la aplicación de los principios contables podía llevar a resultados que no estuvieren conformes con el principio de imagen fiel, el propio Plan había previsto la posibilidad de que, de forma excepcional, los destinatarios de las normas pudieran dejar de aplicar cualquiera de los principios contables obligatorios si contravenían dicho objetivo, con el único requisito de que se informase en la Memoria de las cuentas anuales de las razones que habrían justificado dicha situación[10].

La reforma de 2007 ha establecido una nueva configuración de la arquitectura contable, pues ha modificado de forma importante los pilares sobre los que se asientan las normas contables. Por un lado, ha establecido una nueva relación entre los distintos principios contables, disminuyendo el peso o jerarquía de algunos de ellos, como el de prudencia y, por otro, ha establecido nuevos principios, como sería el principio de prevalencia del fondo económico sobre las formas jurídicas empleadas. La introducción de este principio responde a una *visión económica* del derecho contable, según la cual sólo es posible que las cuentas anuales informen sobre la imagen fiel si la contabilidad refleja la realidad económica, aunque para ello dejen de cumplirse algunas disposiciones legales, por lo que el fondo económico de las transacciones prima sobre las formalidades jurídicas, lo que ha supuesto la recepción en nuestro derecho interno de los planteamientos más generalizados en las normas internaciones y en la doctrina contable. El artículo 34 del Código de comercio consagra dicho criterio como un modo de entendimiento del principio de imagen fiel[11], que es el principio contable de mayor relevancia y el objetivo fundamental que debe presidir la elaboración de las cuentas anuales, lo que le otorga una prioridad sobre el resto de principios contables obligatorios. El PGC ha regulado esta materia en la Primera Parte, relativa al Marco Conceptual de la Contabilidad, que constituye el conjunto de fundamentos, principios y conceptos básicos de los que se derivan las normas de registro y valoración y de elaboración de las cuentas anuales. Como señala la propia Introducción al PGC la imagen fiel continúa siendo el corolario de la aplicación sistemática y regular de las normas contables, tal y como ocurría en el PGC de 1990, si bien en la interpretación de la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las empresas no sólo se ha de atender a las formalidades

[9] El artículo 34.2 del Código de Comercio, en la redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2007 señalaba que "las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, *de conformidad con las disposiciones legales*". Por su parte, el PGC de 1990 en el apartado 10 de su Introducción señalaba lo siguiente: "la imagen fiel si bien no es un concepto cerrado y delimitado trata de transmitir la doble noción de imparcialidad y objetividad que se debe perseguir en la elaboración de las cuentas anuales. *La imagen fiel es el corolario de aplicar sistemática y regularmente los principios contables, entendidos éstos como el mecanismo capaz de expresar la realidad económica de las transacciones*".

[10] Así, el apartado 10 de la Introducción del PGC de 1990 señalaba lo siguiente: "No serán aplicables las disposiciones legales o exigencias jurídicas, en materia de contabilidad, relativas a una operación que fueran, excepcionalmente, incompatibles con la imagen fiel que deben mostrar las cuentas anuales. De este modo, la empresa deberá ajustar sistemáticamente la contabilidad y sus cuentas anuales a los principios legales que les sean aplicables, excepto cuando esta aplicación conduzca a que los registros o la formulación de las cuentas anuales distorsionen la imagen fiel que un tercero podría formarse sobre la *verdadera*, en términos económicos, situación patrimonial y financiera y de los resultados habidos en el ejercicio". En el mismo sentido se expresaban los artículos 34.3 y 34.4 del Código de Comercio.

[11] En este sentido, el apartado 2 de dicho precepto establece que "las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica".

jurídicas, sino también al fondo económico de las operaciones[12]. No obstante, en relación con este principio hemos de hacer diversas matizaciones, a saber:

En primer lugar, la fórmula empleada por nuestra normativa contable no da prioridad de modo absoluto al fondo económico sobre la forma jurídica de las operaciones, ni aporta ningún criterio sobre cómo deben resolverse los conflictos que a buen seguro surgirán en la interpretación de algunas operaciones, fundamentalmente en aquellos casos en los que el reflejo contable de las mismas no se haya definido expresamente en el PGC, pues en muchos casos, la contabilización que corresponde de acuerdo con los contratos formalmente celebrados puede distar mucho de la realidad económica que subyace a los mismos. Por tanto, el principio expresado en la normativa internacional de prioridad del fondo sobre la forma se ha convertido en la normativa española en una mera posibilidad que se podrá aplicar o no según cada caso, aunque como hemos indicado no existen criterios que determinen cuándo y cómo debe resultar preferente el fondo económico o las formalidades jurídicas. De hecho en la normativa internacional se habla de la prioridad de fondo sobre la forma, lo que permite establecer una jerarquía en caso de conflicto entre la formalidad jurídica utilizada y la realidad económica de las transacciones efectivamente realizadas. El planteamiento de la normativa internacional es el adecuado, pues difícilmente pueden considerarse como criterios complementarios en la interpretación del principio de imagen fiel. Antes al contrario, se trata de criterios antagónicos, por lo que se debería dar prevalencia a uno sobre el otro en caso de conflicto. Sin embargo, el PGC no proporciona un criterio claro al no establecer una jerarquía entre la forma jurídica y el fondo económico. Esta indefinición, lejos de permitir una resolución de cada situación acorde con la realidad, propiciará numerosas controversias y una huida de la seguridad jurídica.

En segundo lugar, el señalado principio es un criterio de aplicación general, pues supone un modo de entendimiento del principio de imagen fiel y del resto de los principios contables expresados en el Marco Conceptual. El PGC no reconduce este principio de la prevalencia del fondo sobre la forma únicamente al principio de imagen fiel sino que debe servir de guía para la aplicación de los requisitos, principios y criterios contables incluidos en los siguientes apartados del Plan, pues en definitiva todos estos aspectos deben conducir a que las cuentas anuales muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de ahí que, además del enunciado genérico de este principio el PGC haga referencia al mismo en otros muchos apartados[13], como no podría ser de otra forma,

[12] En la Introducción al PGC, punto II.6, se establece que "de la lectura de la primera parte del nuevo Plan se desprende que la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa continúa siendo el corolario de la aplicación sistemática y regular de las normas contables. Para reforzar esta exigencia, en el pórtico del Derecho Mercantil Contable se alzan los principios que deben guiar al Gobierno en su desarrollo reglamentario y a los sujetos contables en la aplicación que han de hacer de las normas. El fondo, económico y jurídico de las operaciones, constituye la piedra angular que sustenta el tratamiento contable de todas las transacciones, de tal suerte que su contabilización responda y muestre la sustancia económica y no sólo la forma jurídica utilizada para instrumentarlas".

Por su parte, el apartado 1.º del señalado Marco Conceptual, rubricado con el nombre "Cuentas anuales. Imagen fiel", establece lo siguiente: "Las cuentas anuales deben redactarse con claridad, de forma que la información suministrada sea comprensible y útil para los usuarios al tomar sus decisiones económicas, debiendo mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales. La aplicación sistemática y regular de los requisitos, principios y criterios contables incluidos en los apartados siguientes deberá conducir a que las cuentas anuales muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. *A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica*. Cuando se considere que el cumplimiento de los requisitos, principios y criterios contables incluidos en este Plan General de Contabilidad no sea suficiente para mostrar la mencionada imagen fiel, se suministrarán en la memoria las informaciones complementarias precisas para alcanzar este objetivo. En aquellos casos excepcionales en los que dicho cumplimiento fuera incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, se considerará improcedente dicha aplicación. En tales casos, en la memoria se motivará suficientemente esta circunstancia y se explicará su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa". La misma idea se expresa en la Primera Parte, relativa al Marco Conceptual, del PGC de Pequeñas y Medianas Empresas, aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

[13] La prioridad del fondo sobre la forma tiene su reflejo expreso en el PGC, entre otros aspectos, en el concepto de ingreso (Norma de valoración 14 del PGC) o de activo [art. 36.1.*a*) del Código de Comercio y Regla 4 de la Primera Parte del PGC], en la distinción entre permuta comercial y no comercial (Norma de Registro y Valoración 2.ª, apartado 1.3 del PGC), en el concepto de arrendamiento y de arrendamiento financiero o con el de venta con arrendamiento financiero posterior (Norma de Registro y Valoración 8.ª del PGC), en las operaciones entre empresas que formen parte de un mismo grupo de sociedades (Norma de Registro y Valoración núm. 21 del PGC), en el tratamiento contable de los instrumentos financieros y, en particular, en la baja de los activos financieros (Norma de registro y Valoración 9.ª, apartado 2.9 del PGC), en la determinación de un pasivo financiero (Norma de registro y Valoración 9.ª, apartado 3 del PGC) o en la definición de combinaciones de negocios (Norma de registro y Valoración 19.ª del PGC).

pues las normas de valoración y registro y las normas para la elaboración de las cuentas anuales responden a los principios enunciados en el Marco Conceptual. Esta configuración del Marco Conceptual complica de modo definitivo el asunto, pues se ha de llegar a una interpretación de las operaciones o transacciones realizadas en la realidad teniendo en cuenta tanto la forma jurídica como el fondo económico de las mismas a efectos de tener en cuenta la relación en la que deben encontrarse los diferentes principios contables para llegar a alcanzar el objetivo de la imagen fiel.

Ante este nuevo planteamiento del derecho contable el legislador debe dar una respuesta de alcance general a efectos del IS, pues sólo de esta forma se pueden corregir aspectos que afectan de forma generalizada a toda la normativa contable en relación con su incidencia en la base imponible del impuesto, pues al remitir la regulación de una parte importante de la base imponible a normas de naturaleza contable, no se pueden superar las insuficiencias de la normativa contable a efectos del IS únicamente a través de ajustes concretos. El legislador en 1995 tuvo la prudencia necesaria para, una vez analizada la configuración de los principios contables, establecer las previsiones oportunas para evitar que la flexibilidad derivada de la normativa contable se trasladase a la base imponible del impuesto. Así, en relación con la posibilidad de dejar de aplicar las disposiciones contables obligatorias en caso de que fueran incompatibles con la imagen fiel, con el único requisito de que se informase en la Memoria de tal situación, el legislador trató de evitar en la Ley de 1995 la posibilidad de la utilización interesada de esta norma por parte de los contribuyentes en el IS, si bien sólo se establecieron correcciones en materia de imputación temporal. En este sentido, el artículo 19 de la LIS, aún vigente, establece reglas precisas para los casos en que contablemente se aplique un principio distinto al devengo. En relación con el resto de principios no se han establecido normas generales, pues tan sólo se han señalado ajustes concretos en los casos de inadecuación de los criterios contables y fiscales. Aunque en relación con otros principios contables (en particular, precio de adquisición y correlación de ingresos y gastos) hubiera sido igual de conveniente la previsión de unos criterios generales *ad cautelam*, similares a los que se establecen en el artículo 19 en relación con el principio del devengo, posiblemente se consideró que la posibilidad e que estos otros principios se pudieran dejar de aplicar era muy remota[14].

La reforma contable de 2007 obliga a plantear si las normas preexistentes del IS siguen siendo suficientes para corregir las situaciones descritas. Es cierto que el legislador trató de ajustar la normativa del impuesto a los cambios operados en el derecho contable a través de la disposición adicional octava de la Ley 16/2007, de Reforma y Adaptación de la Legislación Mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, pero ni en dicha Ley ni en otras normas posteriores se han introducido modificaciones significativas en las normas que regulan las relaciones entre las normas contables y las disposiciones del IS, más allá de algunos detalles de adaptación terminológica. A nuestro juicio, la insuficiencia y en algunos casos la inadecuación de la reforma se justifica en gran medida por la precipitación en la tramitación de aquella norma, tanto en cuanto a la técnica legislativa empleada[15] como en el momento elegido para ello, pues aún no se había definido de forma completa el derecho contable, al encontrarse en tramitación el nuevo PGC. El legislador ha realizado cambios puntuales en algunas normas mediante la previsión de ajustes concretos pero, o bien no ha hecho una reflexión genérica sobre la incidencia de las modificaciones de las normas contables en el IS o bien, si lo ha hecho, no lo ha trasladado a la normativa del impuesto. Sin embargo, los cambios sustanciales realizados en la reforma contable de 2007 son de la suficiente magnitud para que se hubiera replanteado el esquema de las relaciones entre dichos ámbitos normativos, pues las modificaciones introducidas en los principios y criterios que sustentan la normativa contable no son neutrales a efectos del IS. En particular, hemos de determinar cuáles son los efectos

[14] Dicha idea ya había sido apuntada por FALCÓN Y TELLA, R.: "La relativa libertad...", *op. cit.*, pág. 7, quien señala que "... si bien la trascendencia fiscal de estos preceptos [arts. 34. 4 y 38. 2 del Código de Comercio] se subordina expresamente a la aprobación administrativa cuando se trata de alterar los criterios de imputación temporal (art. 19. 2), no ocurre otro tanto en materia de calificación y valoración de las distintas partidas; y aunque se trata de una hipótesis más teórica que real, no hubiera sobrado, a mi juicio, una cautela similar a la que existe en materia de criterios de imputación".

[15] Como destaca BLÁZQUEZ LIDOY, A.: "Interpretación económica, Derecho Contable e Impuesto sobre Sociedades. La reforma por venir", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 15/2007 (Opinión Profesional), BIB 2007\2123, esta modificación "... se ha tramitado de una manera un tanto oscura. La introducción de la reforma fiscal aparece por primera vez en el trámite de enmiendas en el Senado (*BOCG*, Serie II, Senado, 24 de abril de 2007), y una vez que el texto había pasado por el Congreso. En un plazo menor a dos meses, la reforma se aprueba definitivamente".

del principio de preferencia del fondo sobre la forma en relación con la aplicación del impuesto por los distintos operadores jurídicos. Por ello, nos debemos preguntar si el legislador ha sido lo suficientemente diligente para evitar que el sistema conduzca a la vulneración de los principios fundamentales que deben informar el tributo, para lo cual se debe distinguir entre los principios materiales que rigen el sistema tributario y los principios formales relativos a la producción normativa.

En este sentido, la aceptación de una norma contable fundamentada sobre la base del principio de prevalencia de la esencia económica sobre la forma jurídica no tiene por qué resultar inasumible ni contraria a los principios materiales que rigen el Impuesto. Al contrario, podría ser un medio adecuado para gravar a las entidades sujetas al mismo en función de su verdadera capacidad económica. Dicho principio justificaría que a efectos del gravamen se prescinda de la forma jurídica empleada en una operación cuando no sea representativa del fondo económico de la misma. De hecho, la propia normativa del impuesto ha regulado determinados aspectos en atención a la realidad económica que subyace tras una determinada formalidad jurídica, otorgando prioridad a dicho fondo económico. Así ocurre, por ejemplo, en la regulación de los contratos de cesión de uso con opción de compra o renovación (art. 11.3 de la LIS), en el régimen de operaciones entre partes vinculadas (art. 16 de la LIS) y, en particular, en la regulación del denominado "ajuste secundario" previsto en el apartado 8.º de dicho precepto, las normas sobre subcapitalización (art. 20 de la LIS) o las normas para evitar la doble imposición económica internacional (art. 21 de la LIS). Al igual que se admite sin ninguna objeción que la propia normativa del impuesto regule una determinada materia en atención al fondo económico subyacente, es también admisible que en la regulación de los ingresos y gastos, por remisión a la normativa contable, se pueda tener en cuenta tanto la formulación contractual o jurídica de las operaciones o su sustrato económico, según cada caso, siempre que dicho efecto esté regulado de forma expresa en las normas contables. Así, por ejemplo, es perfectamente asumible y aplicable a efectos del Impuesto la nueva regulación que establece el PGC en la Norma de Valoración 8.ª para determinar la existencia de un arrendamiento financiero y su distinción de los denominados arrendamientos operativos, aun cuando la conclusión sobre el tipo de negocio concluido no tenga en cuenta la forma jurídica empleada por las partes, al establecer que en caso de concurrencia de determinadas cláusulas contractuales el negocio se calificará de arrendamiento financiero, con independencia del nombre que le hayan dado las partes. Dicho criterio podría ser válido a efectos fiscales en la medida en que se establezcan con claridad los aspectos que determinarían un modo u otro de contabilización de una operación. De hecho, también en el PGC de 1990 la contabilización de este tipo de contratos se realizaba en atención al fondo económico, pues se admitía la contabilización como inmovilizado inmaterial de los elementos patrimoniales adquiridos mediante arrendamiento financiero cuando por las condiciones económicas del contrato no hubiera dudas del ejercicio de la opción de compra, a pesar de que la entidad sólo alcanza la propiedad de los elementos así adquiridos una vez que se produzca el ejercicio efectivo de dicha opción. Por tanto, el criterio de prioridad del fondo económico sobre las formalidades jurídicas es perfectamente compatible con los principios que rigen el impuesto, de tal modo que con independencia de que se regulen expresamente las partidas de ingreso y gasto en atención a dicho criterio por la normativa fiscal o por la normativa contable la regulación puede ser adecuada a tales principios.

Ahora bien, el problema no se plantea desde una concepción material de los principios que rigen el sistema tributario, sino desde los principios que determinan la creación e interpretación de las normas tributarias, principios que, aunque de índole formal, tienen una especial trascendencia para el respeto de las garantías que deben presidir la relación jurídica tributaria. Lo que resulta inadmisible a efectos del Impuesto es la aceptación de una cláusula general que resulte aplicable a toda clase de operaciones y que habilite a cualquiera de los operadores jurídicos –ya sea el contribuyente o la Administración– para modificar las reglas establecidas para el registro contable de una transacción porque se considere que la forma jurídica empleada no es representativa de su sustrato económico. Este tipo de reglas pugna con el principio de seguridad jurídica por lo que no puede resultar aplicable a efectos tributarios. En tales condiciones la normativa tributaria no puede remitir al derecho contable la regulación de los elementos esenciales del tributo, tales como la determinación de las reglas aplicables a los componentes positivos y negativos de la renta gravada, su valoración e imputación temporal, salvo que se dejen de lado todas las garantías del Estado de derecho. Si se remite a la normativa contable la regulación de tales aspectos es porque dicha normativa tiene un grado de certeza que está de acuerdo con los principios básicos en materia tributaria, fundamentalmente en los aspectos formales

que rigen la producción normativa, como son los principios de legalidad y seguridad jurídica. No se puede aducir en contra de esta tesis que en relación con la base imponible la reserva de ley es menos estricta que en relación con otros elementos esenciales del tributo, pues en realidad a través de la remisión a la normativa contable no sólo se trata de la definición de la base imponible sino de la propia determinación de las operaciones sujetas a imposición. En efecto, el hecho imponible del impuesto se determina de forma genérica en el artículo 4.1 de la LIS como la obtención de renta, siendo objeto de desarrollo dicho concepto a través fundamentalmente de las disposiciones de naturaleza contable, en virtud de la remisión que a tales normas realiza el artículo 10.3 de la LIS[16].

Por ello, después de la reforma contable de 2007, debemos replantearnos que siga siendo posible la remisión en bloque al derecho contable de la regulación de una parte importante de los ingresos y gastos. Esto fue posible en la Ley 43/1995 por la fiabilidad de la normativa contable vigente, pues, como hemos indicado, el PGC de 1990 se fundamentaba en una visión legalista de la relación entre los distintos principios contables, por lo que el resultado contable se obtenía de la aplicación sistemática de tales principios. Sin embargo, la aplicación preferente y generalizada del principio de prevalencia del fondo económico puede determinar una importante dosis de subjetividad en la contabilización de las operaciones absolutamente contraria a los principios que rigen la imposición y que pugna con las exigencias de seguridad jurídica que son propias de dicho ámbito, sobre todo si se tiene en cuenta la formulación poco precisa que de dicho principio y su relación con el resto de principios contables obligatorios ha realizado la normativa contable. Ello no supone una crítica a los principios que han inspirado la reforma contable, pues en ningún caso estamos cuestionando la aplicación de estos principios en el ámbito para el que estas normas han sido concebidas, sino en un contexto que no le es propio, como es el IS, debido a su contradicción con los principios que rigen dicho ámbito jurídico. La regulación expresa de las partidas que conforman la base imponible del IS en atención a la esencia económica de las operaciones podría responder a los principios materiales de justicia, siempre que las normas sean lo suficientemente claras y precisas, de tal modo que permitan a los operadores económicos prever con antelación las consecuencias de las operaciones en las que intervengan. Ahora bien, se ha proscribir una cláusula general que permita establecer los efectos de una operación en función de la subjetividad del operador jurídico a la hora de entender la realidad económica que subyace tras la misma, incluida la propia Administración tributaria. Este tipo de cláusulas apodera al destinatario de la norma para establecer el modo de contabilización que más se adecue a sus intereses, pues la justificación del fondo económico de una operación será una cuestión en muchas ocasiones controvertida entre los especialistas y sujeta a interpretación.

Esta nueva situación obliga a replantearse el esquema de relaciones entre la normativa contable y la tributaria. Téngase en cuenta que la normativa fiscal debe estar conformada por reglas claras y precisas y que la aplicación de un principio de esta naturaleza para la interpretación del resto de las normas contables, al ser concebido como un modo de entendimiento de la imagen fiel, puede dar lugar al gravamen de operaciones no previstas de forma expresa en la medida en que su naturaleza económica resulte equivalente a la de operaciones regladas por la normativa contable. A efectos de la determinación de la base imponible en el IS sólo se puede admitir como punto de partida un resultado contable que derive de normas preexistentes y que determinen los criterios que deben emplearse para la contabilización de una transacción, sin la incertidumbre que supone la incorporación de criterios como el comentado de la prevalencia del fondo sobre la forma, que aunque puede servir para dar una mejor visión de la imagen fiel de los agentes económicos, de ningún modo se adecuan al principio de seguridad jurídica en el ámbito tributario.

Sin embargo, como hemos indicado el legislador no ha introducido las modificaciones que hubiera necesitado la normativa del impuesto para responder adecuadamente a esta nueva situación. Ha realizado una reforma a mi juicio poco acertada y sobre aspectos muy puntuales en la regulación de ciertas partidas de gastos, pero no ha reaccionado ante los cambios de gran calado que se han pro-

[16] BAEZ MORENO, A.: *Normas contables e Impuesto sobre Sociedades*, Thomson-Aranzadi, 2005, págs. 420 y ss.: "Como puede comprenderse, éste no es el caso de los Impuestos sobre la Renta, en que el hecho imponible aparece formulado de forma necesariamente muy amplia y mucho menos aún del Impuesto sobre Sociedades, cuyo artículo 4.1 se limita a establecer que constituirá el hecho imponible la obtención de renta, cualquiera que fuere su fuente u origen, por el sujeto pasivo. En la medida en que... no existe un concepto suprapositivo de renta, la afirmación que contiene el artículo 4 TRLIS, resulta prácticamente vacía de contenido. Por lo tanto, esa norma debe ser precisada por otras integradas, necesariamente en el régimen de determinación de la base imponible (...) Así pues, por esta vía las normas contables precisan y delimitan el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades, sobre todo, al determinar qué deba ser ingreso y gasto y a qué ejercicio deben imputarse cada uno de ellos".

ducido. Se precisa, pues, una modificación de la ley del Impuesto que tenga en cuenta los cambios estructurales que se han producido en la normativa contable, y a los que no se puede reaccionar con meras adaptaciones puntuales, en muchos casos, desacertadas desde un punto de vista técnico. Mientras tanto, se corre el riesgo de que sean diversos órganos incardinados en la estructura del Ministerio de Economía y Hacienda, como el ICAC o la DGT, los que vayan desarrollando la aplicación del principio contable de prioridad de la esencia económica en operaciones concretas a través de las contestaciones a las consultas que se les vayan planteando, lo que está muy lejos del respeto a los principios formales que rigen la producción normativa en materia tributaria[17].

Ahora bien, mientras que dicha reforma no se produzca hay un límite que no se puede sobrepasar, que es la seguridad jurídica y la interpretación de la nueva normativa en el marco del conjunto del Derecho Tributario. En particular, deben limitarse las consecuencias en materia tributaria del principio contable de prevalencia del fondo económico, lo que debe afectar a un doble plano. En primer lugar, debe establecerse una prohibición para la Administración de modificar el resultado contable en base al fondo económico de las operaciones, cuestión que trataremos de desarrollar en mayor medida por la importancia que puede alcanzar esta cuestión cuando comiencen a desarrollarse los procedimientos de comprobación correspondientes a los períodos impositivos posteriores a la entrada en vigor de la reforma contable. En segundo lugar, tampoco debiera ser admisible fiscalmente dicho criterio de contabilización, pues ello podría permitir al contribuyente dar el resultado contable que estimara oportuno en virtud de un siempre discutible fondo económico, en base al cual se podrían dejar de aplicar las reglas generales establecidas en el PGC con el objeto de obtener el resultado contable que permita reducir el impuesto a satisfacer. Desde luego sería muy ingenuo pensar que los agentes económicos van a utilizar únicamente dicho criterio para conseguir una mejor consecución del objetivo de imagen fiel. Téngase en cuenta que en la práctica la contabilización de las operaciones viene en gran medida determinada por los efectos fiscales que la normativa tributaria establece. De hecho, el objetivo que se perseguía con la nueva regulación contable de favorecer la obtención de una mejor imagen fiel puede tener un efecto perverso, pues las consecuencias que producen en el ámbito fiscal las disposiciones contables puede traer como consecuencia que las cuentas anuales dejen de ser el fiel reflejo de la imagen fiel de los resultados de las compañías y que la contabilización de las operaciones se realice atendiendo al criterio que más convenga para minorar o diferir el tributo. Por tanto, para evitar esta utilización interesada del principio de prevalencia del fondo económico de las operaciones, la legislación fiscal debe dotarse de las prevenciones necesarias a tal efecto. La nueva configuración de las relaciones entre los principios contables obligatorios ha dejado obsoleta las prevenciones establecidas por el legislador en el artículo 19.2 de la LIS en relación con la posibilidad de dejar de aplicar el principio del devengo por su contradicción con el objetivo de la imagen fiel, pues en la medida en que el principio de prevalencia del fondo sobre la forma es un modo de entendimiento de los principios contables obligatorios, la inaplicación de cualquier regla contable no supone dejar de lado tales principios, sino su reinterpretación según el fondo económico de la operación a que se refieran. En consecuencia, es preciso abordar una reforma en profundidad de esta cuestión, con el objetivo de evitar que la enorme flexibilidad de la normativa contable por aplicación de estos principios se traslade a la regulación del impuesto.

3. LA POSIBLE APLICACIÓN DEL PRINCIPIO CONTABLE DE PREFERENCIA DEL FONDO SOBRE LA FORMA CÓMO MEDIO PARA REINTRODUCIR LA INTERPRETACIÓN ECONÓMICA EN LA PRÁCTICA ADMINISTRATIVA

La incidencia que la reforma contable de 2007 puede tener sobre el sistema de relaciones establecido en la LIS entre la contabilidad y el sistema fiscal puede abrir una nueva vía para la reintroducción de

[17] BLÁZQUEZ LIDOY, A.: "Interpretación económica, Derecho Contable e Impuesto sobre Sociedades. La reforma por venir", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 15/2007 (Opinión Profesional), BIB 2007\2123: "... la reforma del artículo 34.2 del Código de Comercio implica que en el Derecho contable se ha producido una excepción a los criterios de interpretación del artículo 3.1 del Código Civil. Lo importante es, ahora, la aproximación económica de las formas jurídicas. En Derecho tributario, sin embargo, los criterios hermenéuticos son los aceptados en Derecho y la interpretación económica y la analogía están proscritas. A nuestro parecer, el artículo 10.3 del TRLIS, que permanece inmutable con la actual regulación, parece incurrir en una antinomia; la misma materia, con el mismo ámbito de aplicación, se ve regulada por dos normas contradictorias. El problema está en cómo solventar esta antinomia con arreglo a los instrumentos que el Derecho nos provee, lo que dista de ser una tarea sencilla. Desde luego, creemos que ni el ICAC ni la DGT deben ser las guías en este camino".

la interpretación económica en la aplicación de los tributos que gravan los beneficios de las actividades económicas. Se trata de una clásica teoría para la aplicación del derecho tributario que se funda en la idea de que lo que produce los mismos efectos económicos ha de ser tratado del mismo modo por las leyes tributarias, siendo considerada un instrumento de la justicia tributaria, al constituir un mecanismo muy eficaz para evitar la elusión de los tributos. De hecho, esta teoría tuvo refrendo legal en diversos ordenamientos jurídicos[18], incluido el español, aunque en nuestro caso con una formulación muy poco precisa. La interpretación económica ha sido desterrada definitivamente de nuestras leyes tributarias por la Ley 25/1995, que ha impedido su aplicación en el ámbito tributario[19]. Esto fue posible debido a que su utilización ha sido denostada por la doctrina tributaria, que ha entendido de manera prácticamente unánime que la relación económica sólo puede provocar el efecto jurídico de que nazca la obligación tributaria si dicha relación ha sido configurada como presupuesto de hecho del tributo, como realidad jurídica. La técnica de la interpretación económica como mecanismo para corregir el fraude a la ley resulta incompatible con los principios que deben regir en un Estado de Derecho y, fundamentalmente, con los principios de legalidad y de seguridad jurídica, pues supone prescindir de las formas jurídicas utilizadas por las partes, calificando los hechos o actos realizados de conformidad con los efectos económicos que se derivan de los mismos, lo que da lugar al gravamen de situaciones no contenidas en el presupuesto de hecho normativo. En la actualidad, el análisis jurídico de los tributos se encuentra perfectamente delimitado del análisis económico, de tal modo que la calificación del hecho, acto o negocio de la vida real es una tarea que sólo puede ser conducida por criterios exclusivamente jurídicos y, en todo caso, la calificación económica se podría reconducir, con las correspondientes limitaciones, a la interpretación teleológica. La Ley 58/2003, que ha precisado aún más la cuestión de la aplicación e interpretación de las normas tributarias que su antecesora, ha desterrado cualquier atisbo de criterio económico en la interpretación de las normas tributarias por lo que queda descartada la calificación de los hechos en función de las relaciones económicas que efectivamente se establezcan.

Pese a todas las consideraciones generales anteriores, es preciso reconocer que la introducción del principio contable de prioridad del fondo sobre la forma puede dar alas a la Administración tributaria para resucitar la teoría de la interpretación económica a efectos de la aplicación de los tributos sobre la renta para cuya liquidación se parte de la normativa contable. Dicho principio podría habilitar a la Administración a corregir la contabilización de una transacción cuando el registro contable se hubiere realizado en atención únicamente a la forma jurídica de la misma cuando se considere que dicha forma no es realmente representativa del fondo económico de la operación, lo que permitiría a la Administración corregir la contabilización de una operación en atención a las consecuencias económicas de la misma, cuando los resultados económicos obtenidos con el negocio jurídico no sean los típicos del mismo o sean más propios de otro negocio.

Como hemos analizado, de acuerdo con el Código de Comercio y el nuevo PGC, para conseguir la imagen fiel de los resultados de una compañía las operaciones se han de contabilizar no sólo atendiendo a las formalidades jurídicas, sino teniendo presente su fondo económico, para lo que se ha incluido la prioridad de la realidad económica sobre las formalidades jurídicas como parte del contenido de imagen fiel. Téngase en cuenta que en la medida en que se trata de un principio determinante de la imagen fiel de la situación financiera y de los resultados de la entidad puede permitir a la Administración tributaria cuestionar el criterio contable que se haya aplicado en el registro de una operación, lo que en definitiva supone modificar los efectos de la misma en materia tributaria en atención a

[18] Es por todos conocidos que tales postulados fructificaron en la Ordenanza Tributaria Alemana de 1919.

[19] En la normativa española, el Proyecto de Ley de la LGT que culminó con la Ley de 1963 decía que "las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en derecho y teniendo especialmente en cuenta su finalidad económica y los principios de justicia que las inspiran". Este último inciso, que acogía la doctrina de la interpretación económica en su sentido tradicional, desapareció en la versión definitiva del artículo 23.1. No obstante, en el artículo 25 se mantuvo una referencia a lo económico en relación con la naturaleza y calificación de los hechos imponible. El apartado tercero establecía que "cuando el hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones y relaciones económicas que, efectivamente, existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilizan" y, de hecho, a partir de los años noventa la Administración trató de reintroducir el criterio de interpretación económica, amparándose precisamente en el apartado tercero de dicho precepto, para calificar ciertas operaciones en atención a sus resultados económicos. Además, encontró la connivencia de los tribunales económico-administrativos y de algunos tribunales de justicia, que dieron carta de naturaleza a esta tesis administrativa. Finalmente, la calificación económica del hecho imponible sólo ha sido erradicada de nuestro sistema jurídico por la Ley 25/1995, de 20 de julio.

los resultados económicos que haya podido producir. Por tanto, la Administración podría modificar el criterio de registro contable de una operación aplicado por el sujeto pasivo cuando hubiere tenido en cuenta para ello la formalidad jurídica utilizada, siempre que ésta resulte incongruente con los efectos económicos que el negocio u operación haya podido producir, siempre según el criterio del órgano administrativo que desarrolle el correspondiente procedimiento. Dicho de otro modo, las transacciones y operaciones que la Inspección tributaria considere que no se han contabilizado de acuerdo con su verdadera naturaleza económica podrían ser rectificadas en fase de inspección, mediante la práctica de los ajustes que fueren necesarios para adecuar el resultado contable al principio de imagen fiel, tal y como se entiende éste en el nuevo Plan, es decir, teniendo presente el fondo económico que subyace en las operaciones contabilizadas. Todo ello de conformidad con el artículo 143 de la LIS, que establece que a los efectos de determinar la base imponible, la Administración tributaria aplicará las normas a que se refiere el artículo 10.3 de dicha Ley.

En consecuencia, la aplicación de este nuevo esquema de relaciones entre los principios contables obligatorios permitiría, con el simple expediente de ajustar el resultado contable que sirvió de base al cálculo de la base imponible, corregir los que, a juicio del órgano administrativo, pudieran constituir excesos del contribuyente en la utilización de las formas jurídicas a los efectos de planificar fiscalmente sus operaciones, al incurrir en supuestos de simulación o fraude a la ley tributaria. De este modo sería posible obviar las previsiones que la LGT ha establecido y, en particular, el procedimiento que se debe seguir en virtud del artículo 15 de la LGT, que regula el denominado "conflicto en la aplicación de la norma tributaria". En vez de seguir el procedimiento que se regula a tal efecto sería suficiente con ajustar el resultado contable que se ha tomado como punto de partida para la determinación de la base imponible en el IS. A nuestro juicio es igual o a veces incluso más reprobable que la evasión fiscal el empleo abusivo de las formas jurídicas con el objetivo de evitar o minorar la carga tributaria, mediante una operación que no responde a los fines perseguidos con la misma o un conjunto de operaciones que no tienen sentido si no es por el efecto que producen en relación con la reducción de la carga fiscal. Pero no es posible que la respuesta a un comportamiento antijurídico sea al margen de los procedimientos previstos para ello. La recalificación de las operaciones realmente efectuada no puede realizarse en atención a la realidad económica que subyace tras ellas, sino que es preciso que se siga el procedimiento regulado en la LGT para dejar sin efecto el régimen tributario de las operaciones realizadas al objeto de aplicar el régimen que habría correspondido a los negocios realizados si se considera que los mismos son abusivos y cumplen el resto de condiciones establecidas en el artículo 15 de la LGT, previo informe de la Comisión creada a tal efecto, que deberá determinar si concurren o no tales requisitos. La inspección tributaria no puede sustituir a la decisión de dicha Comisión mediante la aplicación a efectos tributarios del principio de prevalencia de la realidad económica establecido en el derecho contable como modo de entendimiento del principio de imagen fiel. Sin embargo, mucho nos tememos que así será la práctica administrativa, pues incluso con anterioridad a que dicho principio se recogiera de forma expresa en el derecho contable ha sido utilizado por la Inspección para corregir el fraude a la ley tributaria, siendo además avalado dicho criterio por el TEAC. En efecto, en una Resolución de 25 de junio de 2009 se admitía el criterio de la inspección tributaria según el cual en aquellos casos en que el fondo económico de las transacciones no coincida con la forma jurídica empleada, el registro contable debería hacerse atendiendo a la naturaleza económica de la operación, en la medida en que la contabilidad tiene como objetivo alcanzar la imagen fiel. Aun cuando se haga referencia en dicha Resolución a la doctrina expresada por el ICAC en una resolución, en realidad los argumentos para la aplicación de dicho principio son estrictamente tributarios, pues se ampara en la necesidad de corregir el abuso del derecho, siendo igualmente aplicable tal doctrina para los casos de simulación y fraude a la ley tributaria[20]. Este criterio aplicado de

[20] En el FJ 9.º (JUR\2009\459101) se señala lo siguiente: "4. En esta misma línea es interesante traer a colación con la Inspección, unas consultas del ICAC, que, en síntesis, vienen a avalar la conclusión también en el ámbito contable de que, cuando analizadas en cada caso concreto las circunstancias concurrentes, el fondo económico de las transacciones no coincide con la forma jurídica empleada, el registro contable debe hacerse atendiendo a la naturaleza económica de la operación. En última instancia no es más que un reflejo de que en los distintos ámbitos del Ordenamiento, se contempla la posibilidad de reacción, de rechazo de los efectos contrarios al mismo, amparados en un abuso de las vías ofrecidas por las normas. Conviene puntualizar que este Tribunal considera que la apelación a estas resoluciones del ICAC no resulta imprescindible para legitimar la reacción del ordenamiento tributario y la regularización practicada por la Inspección, una vez demostrada la concurrencia del fraude de ley. En este sentido, pues, a mayor abundamiento de la conclusión alcanzada, debe entenderse la cita de las mismas (...). Por otra parte, se estima que el criterio vertido por el ICAC es aplicable tanto a supuestos de simulación como de fraude

forma limitada en el marco de la anterior normativa contable a supuestos concretos puede ser utilizado de forma generalizada por la Administración tras la incorporación del mencionado principio expresamente a la normativa contable en la aplicación de los tributos que parten del resultado contable para la determinación de la renta objeto de gravamen.

Esta facultad de la Administración, permitiría la recalificación de las operaciones en atención a la realidad económica en fase de comprobación en todos los casos en los que éstas estuvieran reguladas expresamente por las normas contables, pero también permitiría la aplicación de las consecuencias previstas a otras operaciones no regladas en la normativa. En el ámbito estrictamente contable se trata de un fenómeno que debe admitirse con normalidad, pues la diversidad y complejidad de las situaciones en la realidad determina que no puedan ser reguladas con carácter previo todas las operaciones que puedan producirse, por lo que los principios contables y, en particular, el de imagen fiel, deben guiar al intérprete a la hora de colmar las lagunas del derecho contable[21]. Ahora bien, en manos de la Administración tributaria esta facultad supondría tanto como permitir la analogía a efectos de la determinación de los componentes de la renta gravada en el IS, lo que se encuentra expresamente prohibido en el artículo 14 de la LGT [22]. Aunque se podría considerar que dicho precepto no prohíbe la analogía en el ámbito de la base imponible, lo cierto es que, como hemos indicado, a través de la contabilidad no sólo se establecen unas reglas de cuantificación o valoración, sino que se definen de forma específica los componentes de la renta gravada, pues el hecho imponible del Impuesto es genérico –la obtención de renta–, concretándose a través de la definición específica de los mismos, que es regulada en su mayor parte por normas de naturaleza contable[23]. En realidad, la admisión de la analogía en este ámbito supondría dar entrada a la interpretación económica, al someterse a gravamen supuestos no regulados que guardan identidad de razón con una situación prevista expresamente en la norma, en la medida en que produzca los mismos efectos económicos[24]. El principio de preferencia del fondo sobre la forma puede ser el instrumento en manos de la Administración para introducir el razonamiento analógico en el hecho imponible de diversos impuestos a través de la interpretación del derecho contable, lo que permitiría el gravamen en situaciones no previsibles para los operadores jurídicos.

Esta forma de proceder, que permitiría a la Administración corregir sin ningún límite el resultado contable por la aplicación preferente del principio de prioridad del fondo económico, no puede admitirse

de ley, e inclusive resulta de mayor utilidad en este segundo supuesto, pues, sin perjuicio de las difusas fronteras entre los mismos, si el negocio jurídico no existe por no concurrir la causa propia de los mismos, es tan evidente que debe negarse efectos contables a los mismos a esta operación inexistente, que resulta difícil explicar la trascendencia de la Nota en cuestión si se limita a señalar tal obviedad. En el caso de fraude de ley los negocios jurídicos existen, las operaciones son reales pero de su análisis conjunto se concluye que el objetivo perseguido es otro fin -fiscal, en el caso del fraude de ley tributario- que no responde a un fundamento económico; no hay falsedad, y por ello no acarrea sanción, pero tampoco respeta el fondo económico. Como se acredita a lo largo del expediente, en el presente caso, del conjunto de circunstancias extensamente analizadas se desprende que la causa que ha guiado la realización del conjunto de operaciones y negocios ha sido exclusivamente de índole fiscal, al objeto de obtener con las operaciones descritas, la colocación de unos pasivos en España y la consiguiente minoración del resultado contable y de la base imponible del Impuesto a través de la deducibilidad de los intereses de préstamos vinculados a la adquisición de participaciones del grupo; cuyas transmisiones de activos se ha demostrado que no responden a un fundamento económico real sino a servir de excusa para aquella financiación. Por ello concluye la Inspección que, teniendo la contabilidad el objetivo de alcanzar la imagen fiel, conforme a la interpretación del ICAC debe rechazarse este efecto; que el resultado contable del grupo español aparece distorsionado. Si el grupo hubiese consolidado mercantilmente las cuentas de *Y, S.A.* y de *X*, los beneficios de la primera sociedad se anularían parcialmente con unos intereses intragrupo generados por préstamos cuya motivación es puramente fiscal, precisamente minorar tales beneficios." En el mismo sentido la Resolución del TEAC de 8 de octubre de 2009 (JUR\2009\486128).

[21] BAEZ MORENO, A.: *Normas contables..., op. cit.*, pág. 416: "Parece evidente que, en el ámbito estricto del Derecho contable, las necesidades constantes de integración no suponen un problema. De un lado el Derecho Contable, y ello va en su propia tradición, ha debido enfrentarse siempre a nuevas operaciones, no previstas en las reglas contables, de las que se tenía que determinar el efecto sobre el patrimonio y la renta de la empresa o, dicho de otro modo, el modo de contabilización. De otro, los principios contables, y señaladamente el de imagen fiel, ofrecen una guía útil a la hora de usar la analogía, en la medida en que representan, como ya dijimos, los fines propios de las cuentas anuales."

[22] Dicho precepto reproduce de forma muy similar el artículo 23.3 de la LGT de 1963.

[23] BAEZ MORENO, A.: *Normas contables..., op. cit.*, págs. 421 y ss.: "... lo que sí parece evidente es que esta realidad pone en cuestión la posibilidad de integrar analógicamente las reglas contables que regulan los conceptos de ingresos y gastos y su imputación temporal (...) Las reflexiones expuestas hasta el momento permitirían rechazar la idea de que las normas que componen el régimen de determinación de la base imponible sean susceptibles de integración analógica en la medida en que se trata de prescripciones que establecen o delimitan el hecho imponible de un impuesto."

[24] *Vid.* las SSTS de 21 de enero de 1999 (RJ 1999, 63) y 11 de marzo de 2000 (RJ 2000, 2812).

de ningún modo pues, como hemos indicado, supondría la reintroducción de la interpretación económica en la práctica administrativa o, en su caso, la aplicación de la analogía para la determinación de los componentes de la renta gravada, lo que no está permitido en la medida en que supondría la definición analógica del hecho imponible. En efecto, si la Administración puede discutir la contabilización de una determinada operación en atención al fondo económico de la misma es tanto como cuestionar el negocio jurídico celebrado por las partes, pues permitiría la calificación del mismo en atención al resultado económico obtenido. Sin embargo, para la recalificación de la operación realizada no se puede tomar en consideración los resultados del negocio o del conjunto de negocios sucesivos o concatenados realizados, sino que la verdadera intención de las partes se deberá determinar en atención a las cláusulas contractuales, al margen de la denominación que hayan dado las partes al contrato, de acuerdo con el principio de calificación reconocido, entre otra normas, en el artículo 13 de la LGT[25], pues en todo caso la calificación se debe realizar con criterios jurídicos, no en función de las relaciones económicas, y en ningún caso la mera calificación es suficiente para evitar casos de fraude a la ley. En consecuencia, más allá del esquema de relaciones entre las normas contables y fiscales derivado del artículo 10.3 de la LIS, la inspección no puede quebrantar las garantías del Estado de Derecho en aras a un determinado entendimiento de la imagen fiel que, aunque avalado por diversas normas jurídicas, se fundamenta precisamente en restar relevancia a las formas jurídicas empleadas frente al fondo económico de las operaciones. No se trata de determinar cómo se han de interpretar las normas contables, en cuyo ámbito el principio de prevalencia del fondo sobre la forma va a tener una importancia capital y, con total seguridad, va a ser un principio que va a contribuir en mayor medida a que los agentes económicos ofrezcan una mejor versión de la imagen fiel de las cuentas anuales y de la situación patrimonial de la empresa. Por tanto, no se trata de cuestionar la aplicación de este principio en el ámbito contable, sino de determinar la posible eficacia que dicho principio puede tener a efectos de la determinación de la base imponible del IS y, en particular, las consecuencias que el mismo puede tener sobre los procedimientos de comprobación tributaria y, de forma más genérica, su adecuación a los principios que rigen la producción y aplicación del derecho tributario. En efecto, en la medida en que las normas contables se utilizan a efectos fiscales este principio no puede resultar de aplicación en este ámbito, más allá de aquellos casos en los que las propias normas establecen de forma precisa las normas de valoración y registro de una determinada operación fundamentada en el señalado principio. Las relaciones entre la normativa contable y fiscal que se derivan de la aplicación del nuevo entendimiento del principio de imagen fiel surgido en la reforma contable de 2007 da lugar a una huída del derecho y de la seguridad jurídica, principios básicos en el ámbito tributario. La aplicación del principio de preferencia del fondo sobre la forma podría habilitar a la Administración tributaria para someter a gravamen actos o negocios jurídicos no contenidos en el hecho imponible o a la aplicación del un determinado régimen fiscal, distinto del que resultaría si se considerara únicamente la forma jurídica del contrato celebrado. Por tanto, aunque a efectos contables se potencie una visión económica de las relaciones comerciales y financieras, desde el punto de vista tributario deben primar las garantías del estado de derecho y sólo puede surgir la obligación tributaria cuando exista un presupuesto de hecho definido en las normas, que no puede depender de la interpretación subjetiva que pueda realizar una persona, pues en definitiva estamos ante la definición de la renta sujeta a gravamen y de su cuantificación. En efecto, los criterios empleados para la contabilización de una determinada partida pueden tener incidencia en dos aspectos que han de estar cubiertos por el principio de legalidad, como máxima expresión de la relevancia del principio constitucional de seguridad jurídica, como son el hecho imponible y la base imponible. Por tanto, no se puede prescindir del presupuesto de hecho para hacer prevalecer la realidad económica o de ampliarlo, para incluir dentro del mismo situaciones que la normativa no contempla. Esta interpretación supondría una quiebra de la seguridad jurídica, pues se corre el riesgo de que el presupuesto de hecho generador de la obligación tributaria sea tan extenso como lo consideren oportuno los órganos encargados de la aplicación de los tributos. Aun cuando el hecho imponible se defina de acuerdo con una realidad económica, como ocurre en los impuestos que gravan la renta, los componentes de dicha renta gravada deben estar regulados con el suficiente detalle en la normativa tributa-

[25] Es cierto que la verdadera naturaleza jurídica se determinará prescindiendo de la forma o denominación que los interesados le hayan dado. Se sigue el clásico principio de que las relaciones o situaciones jurídicas son lo que efectivamente son, no lo que las partes dicen que son. Así, cuando se trate de determinar el contenido de una relación contractual para establecer la normativa fiscal aplicable, habrá que estar al sentido que deriva del examen de las cláusulas del contrato, buscando la verdadera intención de los contratantes con independencia de las denominaciones empleadas.

ria o, como ocurre en el IS, por remisión a la normativa contable, para cuya interpretación sólo pueden utilizarse los criterios admitidos en derecho. Aun cuando se pudiera ver como un instrumento para la justicia tributaria, la aplicación en el ámbito tributario del principio contable de prioridad del fondo económico sobre la forma pugna con la necesaria previsibilidad que deben tener las normas que definen el hecho generador de la imposición. Incluso hay quien, resignado a la aplicación de la interpretación económica en el ámbito del hecho imponible, al menos espera que como consecuencia de los procedimientos de comprobación que se fundamenten en estos criterios no se deriven procedimientos de infracción tributaria o delito fiscal[26].

Si es cierto que deben mantenerse e, incluso, ampliarse las prevenciones que la Ley del Impuesto ha incluido hasta el momento para evitar que el contribuyente pueda utilizar la flexibilidad y vacíos normativos de la contabilidad para poder establecer la base imponible a su conveniencia, también lo es que la nueva configuración del marco conceptual de la contabilidad obliga al legislador a establecer nuevas prevenciones respecto a la posibilidad de que la Administración reinterprete las operaciones realizadas en la realidad en atención a los efectos económicos de las operaciones. En consecuencia, la nueva realidad contable hace necesaria la introducción de una importante reforma en los principios establecidos en la normativa del IS para regular las relaciones con las normas contables a efectos de la determinación de la base imponible. De forma particular, la Ley debe clarificar una vez más la prohibición de la interpretación económica en el ámbito tributario, aun cuando ello suponga cambiar el modo de interacción entre la normativa contable y fiscal que se instauró a partir de la Ley 43/1995. Una mayor regulación de determinados aspectos que afectan a los ingresos y gastos no supone un paso atrás en el sistema de relaciones instaurado en 1995, sino una adaptación de la normativa del Impuesto a las exigencias del Estado de Derecho, como consecuencia de la introducción en la normativa contable de algunos aspectos de indefinición que pugnan con los principios de legalidad y seguridad jurídica.

[26] BLÁZQUEZ LIDOY, A.: "Interpretación económica...", *op. cit.*: "Esperemos, por lo menos, que la interpretación económica no dé lugar a procedimientos sancionadores o delitos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades."

El conflicto en la aplicación de la norma

JUAN MIGUEL MARTÍNEZ LOZANO
(Inspector de Hacienda del Estado)

ANTECEDENTES

No nos entretendremos en exponer los antecedentes remotos, representados por LARRAZ[1], ni recogeremos la primera redacción del artículo 24.2[2] de la Ley General Tributaria, para no retrotraernos excesivamente en el tiempo.

Nos fijaremos en la reforma que la Ley 25/1995 supuso en esta materia. Conforme a la exposición de motivos de esta ley, la modificación vino justificada para la eliminación de:

> "[...] aquellos aspectos que pudieran menoscabar el principio de seguridad jurídica, potenciando, a la vez, la lucha contra el fraude, al dotar a la Administración tributaria de instrumentos legales acordes con los principios constitucionales. Todo ello sin que suponga una limitación a la libertad de actuación de los individuos para adoptar sus decisiones teniendo en cuenta las consecuencias tributarias."

La mencionada norma modificó los artículos 23 y 24[3] de la entonces vigente Ley General tributaria. Conforme a tal exposición de motivos, la potenciación de la lucha contra el fraude, dotándola de los instrumentos legales pertinentes, era la finalidad esencial perseguida, sin que ello supusiera una limitación en la libertad de los individuos en sus decisiones.

En definitiva, la norma perseguía una especie de cuadratura del círculo en la que se pretendía compatibilizar dos problemas teórico-prácticos, como son el fraude tributario y la economía de opción.

La técnica utilizada consistió en aproximar la figura del fraude de ley tributario al que con carácter general (nacional e internacional) rige para el Ordenamiento Jurídico, o lo que es lo mismo, la adaptación del artículo 6.4 del Código Civil[4] al ámbito tributario[5], de tal modo que la eliminación del fraude se produciría por la aplicación de la norma que se hubiera intentado eludir.

Junto a ello, se intensificó la necesidad de que, por parte de la Administración tributaria se probara el propósito de eludir.

---

[1] LARRAZ, JOSÉ: *Metodología Aplicativa del Derecho Tributario*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1952.

[2] "Para evitar el fraude de Ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de Ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado."

[3] En particular, el artículo 24:
"1. Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado. 2. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos. 3. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones."

[4] "Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se consideraran ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir".

[5] STC 37/2007, de 26 de marzo de 1987. FJ 8.º:
"Ante todo, es preciso dejar constancia, como primera observación, que el fraude de Ley, en cuanto institución jurídica que asegura la eficacia de las normas frente a los actos que persiguen fines prohibidos por el ordenamiento o contrarios al mismo, es una categoría jurídica que despliega idénticos efectos invalidantes en todos los sectores del ordenamiento jurídico. En rigor ni siquiera podría sostenerse hoy que el art. 6.4 del Código Civil que contempla con carácter general el fraude de Ley, es una norma exclusiva de la legislación civil. El citado precepto, como la mayor parte de los que integran el titulo preliminar, es aplicable a todo el ordenamiento, y sólo por tradición histórica, sin duda respetable, conserva en el Código Civil su encaje."

Los resultados de tal modificación fueron, a todas luces, insuficientes por cuanto que no permitieron afrontar situaciones, a nuestro modo de ver, de elusión fiscal, como fueron los famosos Bonos Austriacos, ni aportó claridad en la "distinción entre el negocio simulado, el negocio en fraude de ley y la legítima economía de opción"[6].

Es por ello que la propia exposición de motivos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ya avisaba de las causas de la modificación señalando que:

> "En la sección 3.ª, relativa a la «interpretación, calificación e integración de las normas tributarias», se incorpora el precepto que regula la calificación de las obligaciones tributarias y se revisa en profundidad la regulación del fraude de ley que se sustituye por la nueva figura del «conflicto en la aplicación de la norma tributaria », que pretende configurarse como un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de los tradicionales problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria."

EL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA

Desde nuestro punto de vista, el origen de las distintas cláusulas antielusión se encuentra en la propia génesis de toda creación normativa. En este sentido, como señala S. GODOI:

> "El legislador que formula las normas impositivas tiene que cumplir una tarea compleja. Aparentemente todo se resumiría a seleccionar situaciones de la vida que indiquen capacidad económica y someterlas a imposición. Pero ¿cómo hacerlo? Por lo general, la norma impositiva tendrá como presupuesto de hecho (*a*) la descripción de un acontecimiento material de consistencia económica como, por ejemplo, el consumo o la fabricación de un determinado tipo de bienes o la obtención de rendimientos, o (*b*) la referencia a un acto o negocio jurídico tipificado por el Derecho privado o por otra norma del ordenamiento positivo como la compraventa o el arrendamiento."

En definitiva, lo que pensamos que el autor señala es la distinción en la creación normativa entre la sustancia económica y la forma jurídica.

Resumidamente, dada la extensión de estas comunicaciones, una cuestión parecida cabría plantear en relación al establecimiento de una norma antielusión: si la misma ha de recaer sobre la defensa de la sustancia económica o por el contrario ha de centrarse en la lucha del abuso de la forma. Pensamos que a grandes rasgos estas son las líneas sobre las que giran en la actualidad los complejísimos planteamientos en relación con la complicada, confusa y enmarañada particular materia de la lucha contra la elusión fiscal.

Desde esta perspectiva, el fraude de ley en su versión tradicional supone la lucha contra la evasión fiscal mediante la eliminación de la forma inadecuadamente utilizada (o utilizada abusivamente).

Permítasenos que obviemos en estos momentos la cuestión de si el fraude de ley, al menos en su versión tributaria, supone que nos encontremos ante una aplicación analógica o si sólo contempla, en estricto sentido, la aplicación de la norma que se ha tratado de evadir, aunque particularmente nos decantamos porque el fraude de ley conlleva un cierto "sabor a aplicación analógica[7]", no tanto porque no pudiera ser aplicable la concepción de que lo que pretende el fraude es aplicar la norma que se ha pretendido eludir[8], sino porque la mayoría de los tributos contemplan su objeto en base a una concepción basada en la sustancia económica de lo que se pretende gravar (en este sentido, cuando los tributos se configuren en "referencia a un acto o negocio jurídico tipificado por el Derecho privado o por otra norma del ordenamiento positivo como la compraventa o el arrendamiento", quizás el fraude de ley tributario se acerque más a aquellos que piensan que mediante el mismo lo que se consigue es la aplicación de la norma que se ha tratado de evadir).

En este estado de cosas, como ha señalado DELGADO PACHECO[9]:

---

[6] S. GODOI, MARCIANO: *Fraude de Ley, y Conflicto en la Aplicación de las Leyes Tributarias*, IEF, Madrid 2005, pág. 227.

[7] CALVO ORTEGA, citado por MARCIANO S. GODOI: *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las normas tributarias*, pág. 205.

[8] MARTÍN QUERALT; LOZANO SERRANO; CASADO OLLERO, y TEJERIXO LÓPEZ, citados por MARCIANO S. GODOI: *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las normas tributarias*, pág. 205.

[9] DELGADO PACHECO, A.: "El conflicto en la aplicación de la Norma Tributaria", *Partida Doble*, núm. 159, octubre 2004, págs. 97-98.

> "El artículo 15 de la LGT viene a sustituir al fraude de ley, tal y como éste aparecía regulado en el artículo 24 de la LGT anterior. El origen de la reforma se halla en el Informe de julio 2001, par ala reforma de la Ley General Tributaria, emitido por una comisión de expertos a iniciativa de la Secretaría de Estado de Hacienda. En este informe, se recomendaba mantener la noción de fraude de ley, pero modificando los presupuestos del mismo, de tal manera que el fraude de ley no descansase en la utilización abusiva de una norma de cobertura sino en el uso de un negocio para una finalidad distinta de la típica o propia del mismo o en la concatenación de diversos negocios de una forma inusual. La nueva Cláusula general antielusión se ponía así en relación con la doctrina del negocio indirecto elaborado por el TEAC y con otras cláusulas de esta naturaleza presentes en otros ordenamientos como era el caso del llamado abuso en las posibilidades de configuración jurídica, del parágrafo 42 de la Ordenanza Tributaria Alemana o el principio *substance over form* o el *business purpose test* del Derecho anglosajón."

Llegado a este punto debe analizarse si el denominado conflicto en la aplicación de la norma del artículo 15 LGT[10] debe estudiarse desde el punto de vista de una norma antielusión fundada en la sustancia económica o, por el contrario, se sustenta en el abuso de las formas.

Es por ello que se hace preciso realizar un somero análisis del mencionado artículo 15 LGT. Conforme a tal precepto para que sea declarado el conflicto se exige:

— Existencia de actos o negocios inadecuados, artificiosos o impropios para la finalidad perseguida.

En este sentido, PÉREZ ARRAIZ[11], recogiendo la opinión de FERREIRO LAPZTZA, ha manifestado que:

> "Por «artificioso», se debe entender que se trata de actos o negocios en los que la forma adquiere una importancia preponderante sobre el contenido sin que se oculte, ya que en este caso estaríamos ante la figura de la simulación. Con el término «impropio» se hace referencia a un acto o negocio que es inadecuado o menos adecuado que otros para conseguir el resultado finalmente obtenido sin que falte la causa típica del negocio, ya que estaríamos entonces también ante un supuesto de simulación."

— Ausencia de finalidades válidas que justifiquen la operación.

Al respecto, CALDERÓN CARRERO ha señalado[12] que:

> "El tercer elemento presente en las normas antiabuso y en las doctrinas jurisprudenciales de los Estados de nuestro entorno es la exigencia de la operación realiza sólo se explique por el ahorro de los tributos, de manera que la forma elegida para la transacción no produzca efectos jurídicos o económicos relevantes, más allá de la citada obtención de una ventaja tributaria. De esta manera, la norma de conflicto contenida en el artículo 15 de a LGT precisa que la sospecha de abuso se diluye cuando la forma jurídica elegida para la operación o transacción se deriven «efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal»."

La consecuencia de todo ello debe ser la existencia de un ahorro fiscal como única ventaja objetivamente obtenida.

Al respecto, el mismo CALDERÓN CARRERO[13] ha manifestado que:

> "El concepto de ventaja es especialmente amplio y abarca cualquier resultado que implique la no tributación, su diferimiento o la aplicación de una norma tributaria más beneficiosa (exención, deducción, diferimiento de tributación, etc.) Asimismo, tal ventaja puede ser inmediata o futura, por ejemplo porque la estructura del fraude tenga como resultado la creación de una pérdida que previsiblemente pretenderá ser

[10] "1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias: *a*) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. *b*) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley. 3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones."

[11] PÉREZ ARRAIZ, J.: "El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la nueva LGT", *Nueva Fiscalidad*, núm. 9, octubre 2004, pág. 51.

[12] CALDERÓN CARRERO, J. M.: "La codificación de la «doctrina de la sustancia económica» en EE. UU. como nuevo modelo de norma general anti-abuso: la tendencia hacia el «sustancialismo», *Quincena Fiscal*, 15-16, septiembre I-II, 2010, pág. 60.

[13] CALDERÓN CARRERO, J. M.: "La codificación de la «doctrina de la sustancia económica» en EE. UU. como nuevo modelo de norma general anti-abuso: la tendencia hacia el «sustancialismo», *Quincena Fiscal*, 15-16, septiembre I-II, 2010, pág. 58-59.

compensada por el contribuyente en un ejercicio fiscal futuro, de manera que en principio la norma antifraude se aplicará a cualquier minoración impositiva obtenida mediante esta clase de actuaciones, siempre que la citada ventaja fuera previsible, o estuviera lógicamente conectada con la operación u operaciones llevadas a cabo."

Quizás de manera precipitada pero impuesto por las rigideces de una comunicación como esta, podemos avanzar una posible contestación a la cuestión de si el conflicto en la aplicación de la norma se fundamenta en la sustancia económica o, por contra, se sustenta en el abuso de las formas. La lectura de los párrafos anteriores parece indicar que nuestra norma antiabuso se sustenta en ambos criterios por cuanto que no admite el abuso de formas y exige un motivo económico valido. No obstante, pensamos que si bien es verdad que aparentemente ambas posiciones parecen que están en pie de igualdad (en el mismo nivel de exigencia), creemos que hay un cierto deslizamiento hacia el sustancialismo económico por cuanto que se exige que haya un motivo económico válido... distinto del ahorro fiscal.

En todo caso, la figura parece que se engloba dentro de la tendencia hacia la preponderancia de la realidad económica sobre la forma jurídica que tiene como importante valedor al artículo 34. 2 del Código de Comercio[14].

Como conclusión sobre este punto, hemos de señalar que el conflicto en la aplicación de la norma incluye al fraude de ley y algo más.

Otra cuestión que se desea comentar es la de la intencionalidad, la subjetividad. El artículo 24 de la antigua LGT exigía que los actos o negocios se realizasen "con el propósito de eludir el pago del tributo". Al respecto, señala CARRASQUER CLARÍ[15] que:

> "La referencia a la obtención de un ahorro tributario es un aspecto esencial de la conducta de elusión fiscal, que en la Ley 23/01963, de 28 de diciembre, aparece como un ingrediente del elemento subjetivo del fraude de ley tributaria. La conducta fraudulenta es la que se realiza con el «propósito de eludir el pago del tributo» y de obtener determinadas ventajas fiscales. En el «conflicto» el ahorro tributario es simplemente resultado de la conducta, sin que aparezca mención alguna a la voluntad o intención del sujeto."

En efecto, en la nueva cláusula antiabuso española no es necesario demostrar por la Administración tributaria la voluntad del sujeto. No obstante, pensamos que en un procedimiento general inspector será harto difícil que no aparezca tal voluntariedad y que la misma no sea utilizada como muestra de que lo único que se pretendía con el acto o negocio utilizado sea el ahorro fiscal.

Solamente queda exponer una pequeña nota, la del nombre. Para no extendernos, traeremos a colación a HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, para el cual:

> "Fraude o abuso, tanto da; pero en ningún caso puede llamarse «conflicto» como ahora hace el proyecto de ley remitido a las Cortes. Con esa denominación –descargada de cualquier nota peyorativa–, la Hacienda Pública ha perdido su primera batalla: la del lenguaje."

LA VUELTA DEL EXPEDIENTE ESPECIAL

El antiguo artículo 24 estableció la necesidad de que el fraude de ley fuera determinado en un expediente especial en el que se diese audiencia al interesado. Es decir, era necesaria la existencia de un procedimiento administrativo especial en el que se determinase tanto las cuestiones objetivas como subjetivas que surgían alrededor de la posible existencia de fraude de ley.

Tal expediente especial fue regulado en el RD 1919/1979 y fue derogado por el RD 803/1993, sin que en este Real Decreto se explicase de alguna forma la supresión. Parte de la literatura científica reaccionó ante la supresión del mencionado procedimiento especial en el sentido de que "el estado de no aplicación práctica del expediente de fraude de ley tributaria se debe a que la Administración tributaria ha preferido históricamente utilizar un arma (la recalificación por simulación en sentido amplio o por la

[14] "Las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales. A tal efecto, *en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica*."

[15] CARRASQUER CLARÍ, M.: "El «conflicto en la aplicación de la norma tributaria»", *Tribuna Fiscal*, núm. 158, diciembre 2003, pág. 6.

interpretación económica) que le parecía más eficaz y a la vez no se sometía la las garantías formales del expediente del fraude de ley"[16].

Sin pretender negar las razones apuntadas, nosotros pensamos que uno de los motivos esenciales por el que se suprimió el expediente especial se fundamentaba en razones de eficacia y eficiencia, por cuanto que, creemos, se estimó que la determinación de la existencia de fraude era algo que se podía realizar perfectamente en el seno del procedimiento de comprobación. En este sentido, debe resaltarse que la eliminación de tal procedimiento conllevó que por parte de los órganos de comprobación se aplicase cada vez con mayor frecuencia la figura del fraude de ley sin necesidad de que se "recalificase" por la vía de la simulación o se acudiese a otras formas de combatir el fraude fiscal.

Por otra parte, pensamos que tampoco había una razón fundamental distinta que justificase que para la aplicación del fraude de ley se tuviera necesidad de acudir a un procedimiento especial, cuando en el resto de la Administración del Estado tal aplicación venía siendo realizada por los órganos ordinarios que en cada caso tramitaban los distintos expedientes. ¿O es que acaso se sigue percibiendo al Derecho Tributario como un derecho odioso, en el que se han de introducir todas las cautelas posibles? La respuesta parece obvia: sí.

En la regulación que la nueva Ley General Tributaria establece para la norma antiabuso, el artículo 15 de la misma señala la necesidad de que "para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley". En definitiva, viene a regular una suerte de nuevo expediente especial, necesario para que se pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma.

La cuestión de la existencia de un procedimiento especial cuenta con amplio apoyo en el seno de la doctrina española. En este sentido PALAO TABOADA señala[17] que "la razón de ser de un procedimiento especial es conseguir la formación de un criterio uniforme sobre la existencia del fraude, evitando la utilización de criterios diversos y posiblemente contradictorios por distintos órganos territoriales. De este modo se espera reducir en cierta medida la inseguridad jurídica que, [...], inevitablemente lleva consigo la aplicación de las cláusulas generales de esta clase."

A mayor abundamiento, VILAR MAYER ha señalado[18] que "es incuestionable la necesidad de acudir al expediente especial en casos como éste, ya que eso supone una garantía a favor del administrado en un tema tan delicado y controvertido como es la cuestión del fraude a la ley fiscal" añadiendo que "estamos totalmente de acuerdo en que exista el procedimiento especial para la declaración del fraude a la ley, pues significa una garantía para el contribuyente, ya que la Administración no podrá juzgar sus actos de la forma que más le convenga."

Incluso ha habido quien se ha permitido señalar a grandes rasgos la composición del órgano competente, manifestando que "en el Órgano del que nos ocupamos deberían estar presentes, junto a los miembros de la Dirección General de Tributos otros ajenos a la Administración Tributaria y que estuvieran revestidos de la adecuada autoridad en el campo del derecho civil y mercantil, bien procediera de la cátedra, de la magistratura o de la abogacía, o mejor de estos campos"[19].

Sin ánimo de polemizar (aunque sin intención de evitar el debate, para el caso de que se considere de interés), queremos realizar unos elementales comentarios en relación con lo señalado por los dos últimos autores. En primer lugar, contrariamente a lo que señala VILAR MAYER, la Administración tributaria "no actúa en la forma que más le conviene", como si tuviera intereses propios, incluso, espurios, distintos del interés general. Otra cosa es que pueda interpretar la norma incorrectamente o, incluso, que se pueda equivocar, pero no tiene más interés, ni "le conviene" otra cosa que los intereses generales, que, particularmente, en el ámbito tributario consisten en que todas contribuyan correctamente como establece el artículo 31 de la Constitución.

---

[16] MARCIANO S. GODOI: *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las normas tributarias*, págs.159-200.

[17] PALAO TABOADA, C.: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid, 2009, págs. 139-140.

[18] VILAR MAYER, P.: "Planificación Fiscal Indebida y el Conflicto en la Aplicación de la Norma Tributaria Española", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 273, diciembre 2005, pág. 37.

[19] DELGADO GONZÁLEZ, A. F.: "El Conflicto en la Aplicación de la Norma Tributaria, el Negocio en Fraude de Ley y la Simulación en la Nueva Ley General Tributaria", *Carta Tributaria*, 11/2004, pág. 13.

Por otra parte, en segundo lugar, no se llega a comprender esa especie de necesidad de intentar permanentemente tutelar a la Administración tributaria mediante la intención recurrente de introducir sujetos ajenos a la misma. Salvo que existan intereses más injustificables o inconfesables, acaso la explicación esté en una injustificada desconfianza en la misma (cuando, especialmente, la Administración tributaria del Estado se ha mostrado como la más eficaz y eficiente en todos los ordenes, lo cual demuestra el grado de competencia de sus miembros), o en la percepción de que el Derecho Tributario es un derecho odioso (tal como se había señalado antes).

Dejando al margen tales cuestiones, intentaremos acercarnos a la regulación procedimental del expediente especial.

En tal sentido, el artículo 194 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT) señala las líneas maestras del mismo:

— El procedimiento se inicia cuando el órgano de inspección actuante entienda que se pueden dar las circunstancias para que exista conflicto en la aplicación de la norma.

— En base a la consideración anterior, se le concede al obligado tributario un plazo de 15 días para que alegue lo que considere más conveniente.

— Si a pesar de tales alegaciones, el órgano actuante considera que se dan las circunstancias, elaborará un informe y remitirá el expediente al órgano competente para liquidar (tradicionalmente se ha identificado esta figura con la del inspector-jefe).

— El órgano competente para liquidar analizará el expediente y decidirá si lo remite a la Comisión consultiva a la que se refiere el artículo 159 LGT.

— La Comisión consultiva decidirá sobre la existencia o no del conflicto teniendo un plazo de tres meses (ampliable en uno más) para emitir el informe vinculante, que remitirá al órgano competente para liquidar.

Del conjunto de lo anterior se deduce que es un procedimiento que se ejecuta esencialmente en sede de órgano inspector por partida doble, ya que el actuante decide en primera instancia la posible procedencia del conflicto en la aplicación de la norma, analiza las alegaciones de los obligados tributarios y si considera que procede el conflicto, remite al órgano competente para liquidar el expediente que nuevamente valora y decide definitivamente sobre la remisión del mismo a la Comisión consultiva. Es decir, en sede de inspección hay una valoración doble y por órganos distintos.

Además, es lógico presuponer que toda la tramitación anterior se habrá realizado en las últimas fases del procedimiento inspector que se esté llevando a cabo, ya que es en estas fases cuando se puede tener un conocimiento más certero de todas las cuestiones que resultan de la comprobación que se esté realizando.

Por otra parte, debe señalarse que todos los trámites a los que se ha hecho referencia en el párrafo anterior se realizan fuera del plazo de tres meses que la Comisión Consultiva tiene para informar.

A mayor abundamiento indicar que, tal como parece deducirse de la redacción del precepto y de la naturaleza de la Comisión como órgano consultivo, la posibilidad que ésta tiene de realizar actividad probatoria es, cuanto menos limitada, pareciendo que debe informar en razón exclusiva de lo que conste en el expediente.

En definitiva, el procedimiento parece que efectivamente tiene una naturaleza especial, por cuanto que la práctica totalidad de la actividad (probatoria y de todo tipo) se realiza fuera del mismo (incluso las notificaciones a los obligados tributarios), correspondiendo exclusivamente a la Comisión Consultiva la valoración de la documentación del expediente y la emisión del informe. En este sentido, la Comisión Consultiva lo que realiza es una nueva valoración que se añade a las dos realizadas anteriormente (y que se añadirá a la que resulte de los procedimientos de revisión que con posterioridad pudieran existir).

Es por ello que no sería descartable una eventual evolución a medio plazo en el sentido de replantearse la necesidad de que siempre se remitan a dicha Comisión Consultiva los expedientes en los que pueda existir el Conflicto. Evidentemente, tal evolución se debería producir una vez que la actual

configuración del procedimiento hubiese dado ya sus resultados. En este sentido, es fácil suponer que habrá asuntos recurrentes. Pensamos que existen razones de eficacia y eficiencia que aconsejan el estudio y modulación de esta forma de proceder en el futuro, una vez, se quiere insistir en ello, que la mecánica de funcionamiento de la Comisión y sus análisis y conclusiones casuísticos se consoliden, generando doctrina administrativa en éste campo.

En todo caso, esa evolución no debería entenderse como una invocación en apoyo de que deba prescindirse de los trámites que se realizan en sede inspectora.

Antes al contrario, pensamos que es imprescindible que en sede inspectora se pueda analizar, en la forma señalada en el artículo 194 o en otra, la existencia de una serie de actos y negocios, y sus correspondientes elementos de hecho, que permitan fundamentar que se está ante un supuesto de Conflicto, pero sin que sea necesaria la remisión del expediente a ninguna Comisión Consultiva.

En este sentido, si se pretende conseguir, en palabras del profesor PALAO "la formación de un criterio uniforme" como justificación para el mantenimiento de expediente especial, debe señalarse que la Agencia Estatal de Administración Tributaria realiza en su seno una constante labor uniformadora, además de la unificación que se consigue a través del mecanismo de las consultas tributarias (obligatorias para los órganos de aplicación de los tributos –art. 89 LGT–) y de la resolución de las reclamaciones económico-administrativas (obligatorias para toda la Administración tributaria –art. 239 LGT–).

En definitiva, podría ser planteable que en aquella tipología de actos o negocios sobre los que la Comisión Consultiva ya hubiera emitido su criterio, no sea necesario que se le vuelvan a plantear supuestos de naturaleza análoga, sustantiva y en cuanto a los elementos fácticos.

Al respecto, permítasenos traer la opinión del profesor CALATAYUD que de una manera más brillante que la realizada por nosotros ha señalado[20]:

> "Han sido aquellas concepciones que interpretan la cláusula antielusión como una figura de aplicación extraordinaria y como instrumento excepcional que permite la aplicación de la analogía en el ámbito tributario la que ha dado lugar a que se establezca un «procedimiento especial» en la aplicación del artículo 15 de la Ley 58/2003.
>
> Sin embargo, y dado que para nosotros la aplicación de la cláusula antiabuso no es sino una mera aplicación de la ley a la verdadera realidad o a los verdaderos hechos acaecidos y descubiertos por la Administración tributaria en su función investigadora, es evidente que dicha aplicación podría ser desarrollada por la propia gestión o inspección, al igual que la simulación, sin necesidad de solicitar un informe a una Comisión Consultiva.
>
> Ahora bien, si la necesidad de acudir a un «procedimiento especial» se basa en la especial complejidad que el juicio sobre la causa de un negocio jurídico conlleva, podría ser conveniente dejar dicho juicio a un órgano colegiado con suficiente formación y experiencia distinto de la inspección, debiendo, igualmente, haberse establecido dicho procedimiento en los supuestos de simulación –cosa que no se ha hecho– pues también nos encontramos ante un juicio sobre la causa de especial complejidad."

Incluso con mayor contundencia, HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS ha manifestado[21] que:

> "No se comprende muy bien que un inspector tributario pueda realizar operaciones más comprometidas como interpretar y aplicar la ley o apreciar una simulación y, sin embargo, no esté legalmente habilitado para apreciar un fraude de ley. Se piense lo que se piense al respecto, hay una conclusión que parece inevitable. Este aforamiento especial del fraude de ley ante una comisión específica viene a constituir una limitación de las facultades de los actuarios."

Por último, el derecho comparado muestra todas las posiciones posibles por cuanto que, si bien, como señala el profesor PALAO TABOADA[22], hay países como Francia, Canadá, Australia y Nueva Zelanda que contemplan una especie de procedimiento especial, "en otros países, la aplicación de la norma general sobre el fraude a la ley no está sujeta a ningún requisito procedimental. Éste es destacadamente el caso de Alemania". Al respecto debe recordarse que la figura del conflicto en la aplicación de la norma hunde sus raíces en el ordenamiento alemán.

---

[20] CALATAYUD PRATS, I.: "Comentario al artículo 15 de la Nueva Ley General Tributaria. Conflicto en la Aplicación de la Norma", *Hacienda Canaria*, pág. 31.

[21] HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M.: "La conformación artificiosa de la realidad en el ámbito tributario: ¿por qué lo llamamos conflicto cuando en realidad queremos decir fraude?, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, año XIII, núm. 595, pág. 4.

[22] PALAO TABOADA, C.: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, pág.140.

Y es que, como señala el mismo PALAO TABOADA[23], sobre la posible eliminación del expediente especial:

> "A favor de esta solución es posible argüir que por difícil que sea el problema de la aplicación de la norma no hay razón para hacer una excepción cuando los órganos ordinarios de la Administración tributaria tienen a su cargo la solución de cualquiera otras cuestiones que plantee la interpretación y aplicación de la ley, aunque presente un grado de dificultad análogo o incluso superior a aquel. En definitiva, el fraude a la ley es una herramienta aplicativa del Derecho que éste pone a disposición del intérprete. Tampoco en otros sectores del ordenamiento, por ejemplo el Derecho privado, se adoptan especiales cautelas procesales respecto a la utilización de la cláusula general de sanción del fraude a la ley. Y la uniformidad de su aplicación es, en definitiva, tarea de los Tribunales.
>
> La eliminación de las reglas especiales de competencia para la aplicación de la norma sobre el fraude a la ley tiene además la ventaja de que respeta la inmediación de los hechos. El órgano que ha elaborado el supuesto de hecho es el que está en la mejor situación para valorar las circunstancias de la que puede inferirse el propósito de eludir el impuesto o la artificiosidad de la operación realizada."

LA CUESTIÓN DE LAS SANCIONES

La sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2003 dictada en el Rec. núm. 7/2001, señaló que:

> "En cualquier caso no puede compartirse el criterio del recurrente en el sentido de que el fraude de ley exime de delito fiscal. Desde la perspectiva penal lo que debe constatarse es la concurrencia de los elementos integrantes del tipo, por lo que si consta que se ha defraudado a la Hacienda pública mediante la voluntaria y consciente elusión del pago de tributos por importe superior a la cuota legal, ha de sancionarse, en principio, la conducta como delito fiscal. Y no cabe apreciar un menor disvalor en la conducta de quien de modo deliberado y consciente encubre la elusión típica mediante un fraude de ley respecto de quien simplemente omite realizar el pago con un mayor riesgo de ser descubierto."

En función de esta sentencia parecía que quedaba expedita la puerta para que pudiera sancionarse en estos casos. En definitiva, en base a tal doctrina jurisprudencial, la exclusión de la sanción administrativa venía determinada exclusivamente por la voluntad del legislador.

En este estado de cosas, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha venido a dar un vuelco radical a partir de la sentencia 120/2005, de 10 de mayo, en la que señala que la consecuencia que el artículo 6.4 del Código civil contempla para el supuesto de actos realizados en fraude de Ley es, simplemente, la aplicación a los mismos de la norma indebidamente relegada por medio de la creación artificiosa de una situación que encaja en la llamada norma de cobertura; o, dicho de otra manera, la vuelta a la normalidad jurídica, sin las ulteriores consecuencias sancionadoras que generalmente habrían de derivarse de una actuación ilegal. En esta misma sentencia, se dice:

> "[...] procede asimismo señalar que el concepto de fraude de ley (tributaria o de otra naturaleza) nada tiene que ver con los conceptos de fraude o de defraudación propios del Derecho penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que les son característicos. La utilización del término «fraude» como acompañante a la expresión «de Ley» acaso pueda inducir al error de confundirlos, pero en puridad de términos se trata de nociones esencialmente diversas. En el fraude de Ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de Ley tributaria, semejante «rodeo» o «contorneo» legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera que calificar *per se* de infracción tributaria o de delito fiscal."

La mencionada sentencia, contaba con apoyos en la doctrina científica aún antes de que se dictara. Con posterioridad ha tenido especial acogida por algunos sectores. A tal efecto sirva como botón de muestra el comentario recogido en la editorial de la revista *Quincena Fiscal*, que bajo el título de "El

[23] PALAO TABOADA, C.: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, pág. 141.

fraude de ley o «conflicto en la aplicación de la norma» y el delito fiscal: la importante STC 10 de mayo de 2005", incluye entre otros en la misma línea, el siguiente párrafo:

> "En este contexto, la STC 10 de mayo 2005 (RTC 2005, 120) supone un paso de enorme importancia para restablecer entre nosotros las exigencias de la legalidad penal y los límites derivados de la seguridad jurídica, lógicamente más intensos cuando se trata de imponer sanciones, penales o administrativas, que cuando simplemente se trata de liquidar el tributo."

Mas, esta doctrina no cuenta con todos los apoyos que en principio pudiera pensarse. En ese sentido, como señala PALAO TABOADA[24]:

> "[...] hay que distinguir entre castigar la elusión por el hecho de ser tal, por una parte, y castigar la realización de operaciones que con independencia de que a efectos de la aplicación de la norma tributaria sustantiva sean calificadas de elusivas, reúnen los requisitos del correspondiente tipo de infracción."

Permítase que empleemos palabras con menor rigor técnico: pensamos que lo que, de manera sencilla, quiere decir es que la realización de actos en fraude de ley no puede ser sancionable en sí misma, lo que podría ser objeto de sanción son sus resultados.

En todo caso, a pesar de las críticas que la STC 120/2005 ha levantado (de las que en esencia participamos), no puede desconocerse que el TC ha señalado en la misma:

> "Las anteriores consideraciones conducen a que, para resolver si en el presente caso se ha producido o no una vulneración del derecho del actor a la legalidad penal por motivo de la utilización por la Audiencia Provincial del concepto de fraude de ley tributaria, necesariamente debamos plantearnos con carácter previo la cuestión de si dicha noción resulta o no compatible con el mencionado derecho. Pues bien: a esta cuestión ya se dio respuesta negativa en la STC 75/1984, de 27 de junio, FFJJ 5 y 6, al afirmar que, siendo el indicado derecho una «garantía de la libertad de los ciudadanos (...) no tolera (...) la aplicación analógica *in peius* de las normas penales o, dicho en otros términos, exige su aplicación rigurosa, de manera que sólo se puede anudar la sanción prevista a conductas que reúnen todos los elementos del tipo descrito y sean objetivamente perseguibles. Esta exigencia se vería soslayada, no obstante, si, a través de la figura del fraude de Ley, se extendiese a supuestos no explícitamente contenidos en ellas la aplicación de normas que determinan el tipo o fijan condiciones objetivas para la perseguibilidad de las conductas, pues esta extensión es, pura y simplemente, una aplicación analógica (...) pues es evidente que si en el ámbito penal no cabe apreciar el fraude de Ley, la extensión de la norma para declarar punible una conducta no descrita en ella implica una aplicación analógica incompatible con el derecho a la legalidad penal». Dicho de otra manera: la utilización de la figura del fraude de ley –tributaria o de otra naturaleza– para encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne *per se* los requisitos típicos indispensables para ello constituye analogía *in malam partem* prohibida por el artículo 25.1 CE."

Es decir, para bien o para mal, el Tribunal Constitucional sitúa la cuestión en el artículo 25. 1 de la Constitución[25] con lo cual parece establecer un muro infranqueable.

Sin embargo pensamos que todavía no esta dada de manera definitiva la batalla en virtud de la cual se imposibilite o se admita que puedan aplicarse sanciones administrativas. Es por ello que debe realizarse un análisis de la jurisprudencia constitucional para confrontarla: con la naturaleza del conflicto en la aplicación de la norma, con los aspectos relacionados con el deber de contribuir y con la misma doctrina constitucional relacionada con las infracciones administrativas.

En cuanto a la naturaleza del "conflicto", ha quedado claro que, aunque es algo más que el fraude de ley, en el mismo persisten aspectos próximos al fraude de ley por lo que, en función de la mencionada STC 120/2005, parece que este aspecto poca ayuda puede ofrecer para posibilitar la aplicación de sanciones administrativas.

En cuanto a los aspectos de la doctrina constitucional relacionada con el deber de contribuir, el fundamento jurídico 3 de la STC 76/1990, de 30 de mayo, establece que:

> "Pero antes de iniciar el enjuiciamiento de los citados preceptos legales conviene traer a colación una breve consideración general sobre el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que a todos impone el artículo 31.1 de la Constitución, pues sólo a partir de esta consideración –que es un *Prius* lógico

[24] PALAO TABOADA, C.: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, pág. 189. Se recomienda la lectura de la interesante crítica que el profesor realiza a la STC 120/2005, págs. 194 a 198.

[25] "Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento."

cuando de infracciones y sanciones tributarias se trata– puede entenderse cabalmente la singular posición en que la Constitución sitúa, respectivamente, a los poderes públicos, en cuanto titulares de la potestad tributaria, y a los ciudadanos, en cuanto sujetos pasivos y, en su caso, sujetos infractores del deber de contribuir."

En consecuencia parece que cualquier análisis de las infracciones y sanciones tributarias ha de realizarse a la luz del deber de contribuir que establece la Constitución.

Bajo este prisma, la misma sentencia continúa:

> "Esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria. Para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el artículo 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. Para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes.
>
> [...] en una palabra, la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria. De donde se sigue asimismo que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias."

En este sentido, el deber de contribuir (y la lucha contra el fraude) posibilita que los derechos constitucionales no tengan un carácter absoluto. Así, la STC núm. 110/1984, de 26 noviembre, dice en su fundamento jurídico 3:

> "De aquí *el reconocimiento global de un derecho a la intimidad o a la vida privada que abarque las intromisiones que por cualquier medio puedan realizarse en ese ámbito reservado de vida.* No siempre es fácil, sin embargo, acotar con nitidez el contenido de la intimidad. El primer problema que se plantea en el presente caso es determinar en qué medida entran dentro de la intimidad constitucionalmente protegida los datos relativos a la situación económica de una persona y a sus vicisitudes. El problema surge en el presente caso en relación a la Administración y se puede resumir más concretamente así: ¿en qué medida la Administración puede exigir los datos relativos a la situación económica de un contribuyente? No hay duda de que en principio puede hacerlo. La simple existencia del sistema tributario y de la actividad inspectora y comprobatoria que requiere su efectividad lo demuestra. Es claro también que este derecho tiene un firme apoyo constitucional en el artículo 31.1 de la norma fundamental, según el cual «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que en ningún caso tendrá carácter confiscatorio». Y parece inútil recordar que en el mundo actual la amplitud y la complejidad de las funciones que asume el Estado hace que los gastos públicos sean tan cuantiosos que el deber de una aportación equitativa para su sostenimiento resulta especialmente apremiante. De otra forma se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, ya que lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar. De ahí la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta.
>
> De ahí también *la imposición del deber jurídico de colaborar con la Administración* en este aspecto fundamental del bien público, deber *que recae no sólo sobre los contribuyentes directamente afectados, sino que también puede extenderse,* como hace la LRF, *a quienes puedan presentar una ayuda relevante en esa tarea de alcanzar la equidad fiscal, como son los bancos y demás entidades de crédito*."

El la misma línea, la STC dictada en el Recurso de Inconstitucionalidad Cuestión de Inconstitucionalidad núm. 695/1985 núm. 889/1988 y 1960/1988:

> "Esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria. Para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el artículo 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público *justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales*."

En cuanto a la doctrina constitucional relacionada con las infracciones administrativas, es doctrina consolidada que los principios sustantivos derivados del artículo 25.1 de la Constitución son de aplicación con ciertos matices al derecho administrativo sancionador. Así, en el fundamento jurídico 4 de la STC 219/2007, de 8 de octubre:

> "Una adecuada respuesta a la queja expuesta por la entidad demandante de amparo ha de partir de la reiterada doctrina de este Tribunal, desde la STC 18/1981, de 8 de junio (RTC 1981, 18) (F. 2), que ha declarado, no sólo la aplicabilidad a las sanciones administrativas de los principios sustantivos derivados del artículo 25.1 CE (RCL 1978, 2836), considerando que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación con ciertos matices al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, sino que también ha proyectado sobre las actuaciones dirigidas a ejercer las potestades sancionadoras de la Administración las garantías procedimentales ínsitas en el artículo 24.2 CE, no mediante su aplicación literal, sino en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto. Ello, como se ha afirmado en la STC 120/1996, de 8 de julio (RTC 1996, 120) (F. 5), «constituye una inveterada doctrina jurisprudencial de este Tribunal y, ya, postulado básico de la actividad sancionadora de la Administración en el Estado social y democrático de Derecho»."

En definitiva, la conjunción de la doctrina sobre el deber de contribuir, que se extiende al ámbito sancionador administrativo y de la doctrina sobre la relativización en dicho ámbito de los principios del derecho penal, podría incentivar un cambio de doctrina constitucional que posibilitase, al menos, las sanciones administrativas cuando se declare el conflicto en la aplicaron de la norma. Lo cual conllevaría que no se pudiera utilizar como argumento, que paradójicamente emplea el propio Tribunal Constitucional en la sentencia 120/2005, que:

> "Si bien la atipicidad administrativa del fraude de ley tributaria no conduce necesariamente a su atipicidad penal, sí constituye, en cambio, un factor indicativo de esta última, ya que lo contrario representaría un hecho excepcional en la pauta general de relaciones de progresión cuantitativa entre la infracción tributaria y el delito fiscal."

Es por ello que no quiere dejarse pasar la ocasión de mencionar al profesor Pérez Royo[1] cuando manifestaba que:

> "Las conductas en fraude de ley pueden perfectamente, si el legislador lo decide, ser tipificadas como infracción administrativa. Es lo que proponía el Proyecto de LGT y es lo que sucede en otros países, como EE. UU. Pero ello sería totalmente irrelevante a efectos penales. En este ámbito, el penal, la incriminación del fraude de ley no sólo no es posible si nos atenemos al tipo del actual 305, sino que su criminalización expresa por vía legal plantearía serios problemas, desde el ángulo de los límites que el principio de intervención mínima impone al ejercicio del poder punitivo."

En definitiva, de lo que se trata es que el conflicto en la aplicación de la norma deje de ser la *rara avis* a la que se refiere Calderón Carrero[2] y se ponga fin a esta suerte (porque lo es) de Arcadia feliz jurídico-tributaria donde se pastorean las normas jurídicas de una manera torticera sin que puedan haber más repercusiones, para el caso de que se produzcan, de que aquellos que abusan del derecho sólo paguen lo que debieron pagar en su momento, sin prácticamente otras consecuencias, mientras que los contribuyentes que no pueden acudir a asesoramientos de este tipo por estar fuera de sus posibilidades económicas han de cargar con todas las consecuencias derivadas de sus incumplimientos, o lo que es lo mismo, la no sanción para el caso del conflicto no supone sino la existencia de un derecho para quien puede pagarlo.

O como dice Herrero de Egaña y Espinosa de los Monteros[3]:

> "[...] los profesionales de la ingeniería fiscal podrán diseñar sus productos –planificar se dice– sin miedo a las reclamaciones del cliente: si el producto tiene éxito, bravo por el ahorro fiscal conseguido; si por el contrario la Hacienda Pública lo llegara a cuestionar, no habrá sanción, el cliente tan sólo pagará lo que desde el primer momento debía haber pagado añadiendo un pequeño coste en intereses: Francamente, ingenios fiscales con garantía... de la propia Hacienda. ¿Alguien da más?"

---

[1] Pérez Royo, F.: *La Ley*, núm. 6381.

[2] Calderón Carrero, J. M.: "La codificación de la «doctrina de la sustancia económica» en EE. UU. como nuevo modelo de norma general anti-abuso: la tendencia hacia el «sustancialismo»", pág. 56.

[3] Herrero de Egaña y Espinosa de los Monteros, J. M.: "La conformación artificiosa de la realidad en el ámbito tributario: ¿por qué lo llamamos conflicto cuando en realidad queremos decir fraude?", pág. 4.

Eficacia transnacional de la normativa interna y sus proyecciones metodológicas

ENRIQUE DE MIGUEL CANUTO
(Universitat de Valencia)

RESUMEN

Estudio de la eficacia transnacional de las normas internas, y sus consecuencias metodológicas, a partir de los supuestos a que refiere la *Directiva 2010/24*, de 16 de marzo, sobre cobro de créditos por el Estado requerido, a petición del Estado solicitante. Que pone de relieve la presencia de un ejercicio *fiduciario* de potestades de recaudación por el Estado requirente, por cuenta del Estado solicitante, cuál es su fundamento y la necesidad de reformular, como consecuencia, enriqueciéndola, la noción tradicional de extensión de la ley tributaria en el espacio. Se analizan las técnicas de *equivalencia* de normativas, de *identificación* –confusión entre Estados– y de potenciación mediante reglas *uniformes* de la Unión, todas ellas expresivas de la necesidad de integrar las actuaciones del Estado requirente y el Estado solicitante en un único macro-procedimiento de composición *plurinacional*; abordando también las consecuencias que se derivan de la indispensable comunicación entre los Estados de las resoluciones *estimatorias* de los órganos de revisión de los actos, sean judiciales o sean administrativos.

I. REFERENCIAS INICIALES

Una visión diacrónica del Derecho de la Unión europea en su imbricación con los Derechos nacionales saca a relucir interesantes fenómenos, desde el punto de vista de la aplicación y eficacia de las normas internas, como lo es la eficacia transnacional de la normativa interna que puede resultar, en muchos casos, de normas sobre *armonización* o aproximación de legislaciones. El examen de la eficacia transnacional suscitará, a su vez, como iremos viendo, notables proyecciones metodológicas.

Vamos a examinar el tema a partir de algunas de las soluciones que ha dado la *Directiva* del Consejo *2010/24*, de 16 de marzo, sobre asistencia mutua en materia de cobros de créditos (*the recovery of claims*) fiscales, que pone en juego al Estado requerido y al Estado solicitante, y que combina dictar algunas normas uniformes con asignar eficacia transnacional a algunas normas internas.

El Derecho de la Unión, con su sustrato en la cohesión, mediante Directivas de armonización o aproximación de legislaciones, pone las bases para la interactuación de las normativas nacionales en casos como los que queremos analizar.

La “distancia” al territorio nacional de los actos del nacional, los bienes foráneos del residente o la residencia foránea del transeúnte, pueden ser causa de la génesis de la necesidad de mutua asistencia o auxilio entre Estados para el cobro de créditos extranjeros, que den lugar al despliegue de la eficacia transnacional de normas internas relativas a la recaudación de la liquidación.

Podemos conceptuar al Estado solicitante (*aplicant member State*) o Estado de origen como aquel donde concurre el vinculo de conexión territorial (para los extranjeros) o personal (respecto a actos foráneos) que es origen del gravamen recogido por la normativa interna, que refiere a extranjeros o envuelve hechos realizados o actuaciones a practicar en otro Estado.

Desde el punto de vista de la *historia*, cabe decir que el centro de la solución adoptada por la Directiva de 2010 en este punto, encuentra su fuente de inspiración en la posición del Consejo de Estado francés, en resoluciones como la de 21 de julio de 1937, cuando exige la concurrencia de la existencia y validez de un acto de la Administración francesa relativo a la pretensión tributaria junto a un acto o sentencia en el Estado de origen que formalice la pretensión tributaria.

La eficacia transnacional de la normativa interna puede ser explicada como el resultado de la concurrencia de tres *elementos*: 1.º la eficacia extraterritorial en el Estado requerido de la norma tributaria del Estado de origen, como lo supone poner al cobro en el primero un crédito nacido en el segundo; 2.º la actividad coordinada de dos Estados que miran de vez en vez a actuar fines de uno de los Estados, que son análogos a los del otro Estado, como lo es el cobro de un crédito, y 3.º la actuación del Estado requerido como agente del Estado solicitante, conforme al principio *locus regit actum*, que lleva a actuar conforme a la normativa del Estado requerido.

Un mismo Estado claro está que puede encontrarse en el rol o papel de solicitante ("asistido") respecto de una deuda y en el rol o papel de requerido ("asistente") respecto de otra deuda.

II. LA NORMATIVA SOBRE PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN EJECUTIVA

La regulación relativa a la prescripción (*perentory time-limits*) de la acción de cobro efectuada por la Directiva de 2010 nos brinda una buena ocasión para identificar dos supuestos en los que se pone claramente de relieve los elementos de la temática de la eficacia transnacional de las normas internas por obra de la Directiva armonizadora de la Unión.

La regulación parte de contestar a la pregunta ¿qué ley es aplicable a la prescripción? exclusivamente las disposiciones vigentes en el Estado solicitante (o requirente). Pero lo que más nos interesa ahora es deslindar dos supuestos recogidos en la norma.

Primer supuesto.—Normativas equivalentes.

La actuación del Estado requerido, con eficacia interruptiva de la prescripción según la normativa del Estado requerido, "surte idéntico efecto" en el Estado solicitante, que la actuación interruptiva por el Estado solicitante, en caso de que la normativa del Estado solicitante asigne a la actuación "efectos equivalentes" a los previstos en la normativa del Estado requerido (art. 19. II, 1 de la Directiva).

Presupuestos de este caso son dos normativas nacionales, la del Estado requerido y la del Estado solicitante, y que una y otra atribuyen "efectos equivalentes" a actuaciones de interrupción de la prescripción en propio territorio.

Si prestamos atención vemos que la Directiva de 2010, desde la óptica del Estado solicitante, pone la norma extranjera (la del Estado requerido) como norma interpuesta o concurrente a fundamento de la eficacia interruptiva de la prescripción nacional en este supuesto.

Segundo supuesto.—Normativas divergentes.

En el supuesto de inexistencia de interrupción de la prescripción en la normativa del Estado requerido, la actuación del Estado requerido, que caso de haberse efectuado o "aplicado" por el Estado solicitante tendría el efecto de interrumpir la prescripción, según la normativa del Estado solicitante, se considerará efectuada o aplicada en el Estado solicitante "a estos solos efectos" (art. 19. II, 2 de la Directiva) de interrupción de la prescripción.

Esta dificultosa y compleja norma supone la *fictio iuris* de atribuir, en el Estado solicitante, a la actuación en el Estado requerido, en estas condiciones, el mismo efecto que si se hubiera efectuado tal actuación en el territorio y por el Estado solicitante.

En este caso, el fundamento de la eficacia transnacional debe ser buscado en relación con que la actuación del Estado requerido descansa directamente en la norma armonizadora de la Unión, sin la cual sería imposible la producción del efecto conseguido en este contexto. No juega una norma equivalente del Estado requerido, a diferencia del primer supuesto.

¿Quién es el APLICADOR de la norma? En ambos supuestos (el primero y el segundo) lo es la *Administración competente del Estado solicitante*, a quien corresponde la apreciación o juicio de comparación sobre la presencia o ausencia de la "equivalencia de efectos" en materia de prescripción. Presupuesto es la previa información mutua acerca de las actuaciones interruptivas (art. 19. 3 de la Directiva), en que considero cabe entender comprendida la información referente a la normativa sobre interrupción de la prescripción.

Conviene tener presente que caso de actuaciones "multilaterales", en varios Estados, la pluri-espacialidad de actuaciones redundará en pluri-temporalidad para la interrupción de la prescripción de la acción de cobro, en el sentido de que pueden producirse sucesivas actuaciones con eficacia interruptiva que prolonguen o alarguen el tiempo de prescripción, en perjuicio del contribuyente.

Por otra parte y con independencia de todo ello, no está descartado que las Administraciones competentes del Estado solicitante puedan adoptar medidas tendentes a la interrupción de la prescripción (artículo 19. II, 3 de la Directiva): no "diligencias-argucia", vacías de contenido procedimental, pero sí una nueva solicitud de información, una solicitud de notificación, una nueva petición de cobro, una solicitud de medida cautelar.

La solución dada a la prescripción por la Directiva armonizadora, sin prejuzgar su acierto, puede ser valorada como una solución completa, porque da solución al caso de normativas equivalentes o alineadas en ambos Estados y da otra solución para el supuesto de ausencia de norma sobre interrupción de la prescripción en el Estado requerido.

III. FUNDAMENTOS DE LA EFICACIA TRANSNACIONAL

El Estado impositor, por sus propios poderes, no puede llevar a cabo la actuación unilateral de la norma tributaria exigiendo la deuda fuera del propio territorio, porque supondría un ejercicio de coacción *contra legem* en territorio ajeno. El Estado no puede ejercer competencias de ejecución sobre un nacional en el extranjero sin consentimiento del Estado en que se encuentra el nacional, nos enseña el Derecho internacional público.

Sin embargo, la Administración impositora necesita posicionarse ante un hecho imponible realizado en el extranjero que es calificado y gravado por la ley nacional y ante un hecho imponible realizado en territorio nacional que sea calificado y gravado por la ley extranjera.

En un extremo, se ha razonado que el Estado receptor debe aceptar el acto extranjero como expresión del poder político de quien lo ha emanado, acto que el Estado receptor no puede someter a un juicio suyo. El resultado de esta concepción será una relación de plena inclusión entre las actuaciones de ambos Estados. En el otro extremo, se ha razonado que el juez nacional, al no poder pronunciarse, debe rechazar la aplicación del acto extranjero, porque carece de competencia sobre un acto de imperio de un Estado extranjero. Hacer pronunciamientos vulneraría el principio de independencia de los Estados. El resultado sería la mutua exclusión entre los Estados.

Ahora bien, como solución intermedia, el Estado nacional puede asumir en su ordenamiento jurídico la aplicación de la norma extranjera, previa verificación de la concurrencia de las condiciones inherentes a la eficacia de la norma extranjera. Dando un paso más, la Administración nacional puede aceptar la "declaración" del acto extranjero creador de una obligación y asumir la "ejecución" de la obligación respecto a un nacional o a bienes radicados en su propio territorio. La distinción declaración-ejecución de la obligación juega aquí un papel estelar en la colaboración.

Profundizando un poco más, si se mira con naturalidad imponer obligaciones de fuente nacional a extranjeros que residen en territorio nacional e imponer obligaciones nacionales a bienes de extranjeros radicados en territorio nacional entonces no hay tanta distancia con imponer obligaciones de fuente extranjera a nacionales que hayan realizado su presupuesto y gravar bienes de nacionales con obligaciones extranjeras, en virtud de una sana cooperación.

La base de la cooperación debe ser la reciprocidad entre los Estados, no solo reciprocidad formal sino también reciprocidad real. Solo se está "a la recíproca" si se puede actuar y se actúa en condiciones paritarias. Porque la inexistencia de reciprocidad supondría una forma de colonialismo, ancestral aspiración de algunos no enteramente extinguida en la actualidad, de lo que hay evidencia empírica.

El Tratado de la Unión, formalmente, deja a los Estados, en condiciones de reciprocidad, por lo que no es que la exigencia de reciprocidad por una norma interna en sí misma sea contraria al Tratado, como en ocasiones se ha dicho, sino que, en realidad, lo que ocurre es que, en rigor, resulta superflua por innecesaria.

Entiendo que no sirve, como explicación de la actuación de un Estado por otro, la fórmula de la subrogación del Estado requerido en el Estado solicitante, como algunos han planteado, porque el subrogado ocupa el lugar de aquel en quien se subroga, desplazando a éste, lo que ni es una solución equilibrada para los Estados, ni permitiría dar razón de la imputación de los efectos al Estado solicitante o de origen.

En realidad, si un Estado se atribuye la competencia "territorial" sobre los extranjeros y la competencia "personal" respecto a actos y bienes foráneos de sus nacionales, es una mera *consecuencia lógica*, reconocer la competencia foránea "territorial" de otro Estado sobre sus nacionales y la competencia foránea "personal" sobre los actos y bienes en territorio nacional de los extranjeros. No requiere especiales esfuerzos intelectuales ni políticos. Sencillamente reconocerle al otro la misma libertad que ejercitas tú, desde el presupuesto del mutuo respeto.

IV. JUEGO DE LAS NORMATIVAS EQUIVALENTES

El examen del principio de equivalencia sugiere distinguir los casos en que es necesaria la equivalencia de normativas y los casos en que no es necesaria para que se produzcan efectos transnacionales.

A) Necesidad de equivalencia

Hay hipótesis en que solo en caso de que las normativas del Estado requerido y el Estado solicitante sean "equivalentes" se produce la eficacia transnacional de la normativa interna o doméstica. Es el caso de las reglas sobre medidas cautelares y las reglas sobre el cobro de un crédito que esté impugnado, según la Directiva de 2010.

La hipótesis de las medidas cautelares (*precautionary measures*). Presupuestos para su adopción son los que siguen. Que se esté en presencia de un crédito fiscal o un título ejecutivo impugnados, en el momento de la solicitud. Se admite también el caso de un crédito que todavía no ha entrado en la vía ejecutiva. Que la normativa y la praxis del Estado requerido autoricen una medida cautelar en ese supuesto. Que la normativa y la práctica del Estado solicitante autoricen adoptar la medida en una situación similar. Que la medida haya sido solicitada por el Estado solicitante al Estado requerido.

La consecuencia será la adopción de la medida cautelar por el Estado requerido conforme a su normativa y su praxis, con el objetivo de garantizar el cobro de la deuda tributaria.

En cuanto a la forma es una pecularíedad de este supuesto que el Estado solicitante debe adjuntar el documento que permita la adopción de la medida cautelar, conforme a su ordenamiento. La mención caso "de existir" referida al documento, no puede interpretarse como que su aportación es un requisito potestativo, sino que la Directiva armonizadora toma en consideración el caso de un Estado en que no haya una legislación que prevea la emisión del documento. Este documento que debe expedir el Estado solicitante no está necesitado de reconocimiento, ni adición, ni sustitución alguna para surtir efectos (art. 16.I,2).

La hipótesis de intento de cobro de un crédito impugnado (*a contested claim*) (art. 14.IV,3 de la Directiva). Los presupuestos que deben darse son los que siguen. Que se esté en presencia de un crédito impugnado o de la parte impugnada de un crédito. Que el Estado solicitante pida al Estado requerido el cobro del crédito, con base en una propia normativa y praxis que lo autoricen en supuestos como ese. Que la solicitud esté suficientemente motivada. Que la normativa y la praxis del Estado requerido permitan el cobro del crédito en supuestos como ese.

La peculiar consecuencia prevista en la Directiva es que caso de que la impugnación arroje un resultado favorable al deudor entonces el Estado solicitante debe hacerse cargo del importe de la devolución junto con las indemnizaciones debidas, con base no en la propia normativa sino en la normativa del Estado requerido. El Estado solicitante debe pues tener un conocimiento de la normativa del Estado requerido también en este punto para poder calibrar las consecuencias que pueden generarse a consecuencia de su solicitud.

Nos interesa subrayar que en estos dos supuestos, para que la norma interna alcance eficacia transnacional, es imprescindible que se dé la "equivalencia" de las normativas del Estado requerido y el Estado solicitante.

B) innecesariedad de equivalencia

Para completar y aclarar el panorama desde el punto de vista del juego de la equivalencia, no está de más señalar que hay supuestos en que se produce la eficacia transnacional de una norma interna en ausencia del juego de tal principio. Como ocurre en la Directiva de 2010 con las reglas sobre la práctica de notificaciones y sobre intereses de demora en vía ejecutiva.

Práctica de notificaciones: A petición del Estado solicitante, el Estado requerido debe notificar la liquidación o el titulo ejecutivo (*instrument permitting enforcement*) al destinatario, practicándola conforme a la normativa del Estado requerido. El objeto de la notificación puede ser un documento administrativo e, incluso, un documento judicial (art. 8.I, *ab initio*).

Presupuestos para la producción de efectos transnacionales son en este caso la incapacidad para practicar la notificación en el Estado solicitante o la dificultad desproporcionada del Estado solicitante para efectuarla. El Estado requerido entiendo podrá efectuar un juicio sobre la concurrencia de estas condiciones.

No se exige que las normativas del Estado solicitante y el Estado requerido sean equivalentes como requisito para poder practicar las notificaciones conforme a la normativa del Estado requerido, que es a quien corresponde la práctica de la notificación, siguiendo el principio *locus regit actum*.

Intereses de demora en un procedimiento de cobro transnacional (art. 13.3 de la Directiva). Una vez en curso, por el Estado requerido, la petición de cobro del Estado solicitante, el Estado requerido liquidará intereses de demora, aplicando la normativa y praxis propias del Estado requerido, sin referencia alguna, por parte de la Directiva, a cuál sea la normativa sobre intereses en el Estado solicitante.

En la misma línea, se puede conceder al deudor un plazo para el pago o un fraccionamiento en el pago (art. 13. 4 de la Directiva), conforme a las condiciones propias previstas en la legislación y la praxis del Estado requerido, y se liquidarán intereses de demora por el aplazamiento, igualmente conforme a la normativa y la praxis del Estado requerido, sin que en este caso tampoco se exija una equivalencia de la normativa del Estado requerido con la del Estado solicitante.

Los intereses de demora no son algo que se genera automáticamente cada día que transcurre, sino que la obligación de intereses tiene su presupuesto legal, su deudor, su devengo, su base de cálculo y su tipo de interés, elementos a definir por el legislador, lo que puede traer consigo para una misma deuda y un mismo deudor concurran soluciones heterogéneas en el Estado requerido y el Estado solicitante.

No exigiéndose la equivalencia de normativas, el Estado solicitante deberá estar bien informado de la normativa y la praxis en el Estado requerido y mantenerse en buena comunicación con el Estado requerido, para poder engarzar correctamente las actuaciones propias y ajenas.

V. EFICACIA DE LAS REGLAS UNIFORMES

La eficacia de las reglas uniformes de la Directiva despliega un juego distinto al de la eficacia transnacional de las normas internas, porque el punto de partida es bien distinto. El "instrumento uniforme de ejecución" y el modelo normalizado de notificación en la Directiva de 2010 nos sirven de ejemplos para el análisis. Parece oportuno examinarlos para captar las diferencias.

Instrumento uniforme de ejecución: Sin instrumento uniforme de ejecución no puede haber cobro en el Estado requerido. El "instrumento uniforme de ejecución" es un documento aprobado por la Unión europea, común para todos los Estados miembros, que autoriza medidas de ejecución en el Estado requerido, a petición del estado solicitante, sobre la base de un previo crédito impagado.

Características del instrumento uniforme de ejecución son: 1.º Contenido: debe recoger el contenido de fondo del "instrumento inicial" de ejecución. 2.º Forma: el documento no necesita reconocimiento ni adición ni sustitución en el Estado requerido. 3.º Función: es título que servirá de base para la adopción de las medidas de cobro y de las medidas cautelares por el Estado requerido.

¿Quién expide el documento uniforme de ejecución? La expedición o emisión del documento uniforme de ejecución corresponde al *Estado solicitante del cobro del crédito*. Esta es la conclusión que se

deriva de que el instrumento acompaña a la solicitud de cobro del Estado solicitante (art. 12. 1), de que la competencia para resolver los litigios contra él corresponde al Estado solicitante (art. 14) y que el documento se remitirá por vía electrónica (art. 21).

El documento uniforme de ejecución entrará en juego en el procedimiento de cobro junto con el "instrumento inicial", la petición de cobro, el crédito fiscal, la información del Estado solicitante sobre los bienes de que dispone el deudor (art. 10.2) y la certificación de ausencia de impugnación (art. 11).

Modelo normalizado de notificación: Para solventar problemas de reconocimiento y traducción sucedidos en el pasado, la Directiva de la Unión de 2010 quiere potenciar la eficacia de los actos, por medio de un modelo normalizado de notificación de los actos, como la liquidación del impuesto y las actuaciones ejecutivas.

El contenido mínimo del documento de notificación en el modelo normalizado debe ser el que sigue (artículo 8.1 de la Directiva): 1. Identificación del destinatario. 2. Identificación del crédito: naturaleza y cuantía. 3. Plazo dentro del cual debe efectuarse la notificación 4. Descripción del documento anejo notificado 5. Oficina responsable. 6. Finalidad de la notificación.

Llama la atención que el "pié de recurso" no está incluido en ese contenido mínimo. Solo la indicación de la oficina donde pueden informar de las posibilidades de impugnación de la obligación de pago (art. 8.I, *d*) *ii*). Esta solución no es satisfactoria, porque una de las funciones centrales de la notificación del acto es servir para definir el *dies a quo* para el cómputo del plazo para su impugnación. No se vislumbra razón alguna justificadora del oscurantismo presente en esta solución. La uniformidad del Derecho de la Unión no puede buscarse ni alcanzarse vulnerando garantías fundamentales del contribuyente.

Cabe añadir que la Directiva de 2010 también prevé un modelo normalizado (art. 21) de solicitud en relación con la solicitud de información, la solicitud de notificación, la petición de cobro, la solicitud de medidas cautelares y otras comunicaciones relativas a la solicitud presentada (art. 21.I, 1, *in fine*).

Características de las reglas uniformes son que los Estados no pueden actuar individual o colectivamente afectando a su ámbito material y la necesidad de una interpretación y aplicación uniforme de estas reglas del Derecho de la Unión por la jurisprudencia de la Unión.

Como reflexión final, la eficacia de las reglas uniformes parte de un distinto presupuesto al de las reglas internas con eficacia transnacional. Las reglas uniformes, por propio concepto, no son normas internas (emanadas de una fuente interna). Ahora bien, la concurrencia de reglas uniformes junto a normas internas con eficacia transnacional, puede traer como consecuencia, en el estadio evolutivo actual del Derecho de la Unión, potenciar la eficacia transnacional de las normas internas que la tienen.

VI. IDENTIFICACIÓN-CONFUSIÓN ENTRE ESTADOS

"Todo crédito del Estado solicitante objeto de una petición de cobro será considerado crédito del Estado requerido" (art. 13. 1 de la Directiva de 2010). *Any claim in respect of which a request for recovery has been made shall be treated as if it was a claim of the requested member State*. La consecuencia será el empleo de los propios procedimientos y competencias e, incluso, de la propia moneda (art. 13.2 *in fine*) del Estado requerido.

Esta identificación lo es exclusivamente en cuanto al procedimiento y la competencia de actuación, a los efectos del cobro del crédito. Es una identificación parcial, como se pone de manifiesto en que no se da a efectos de las preferencias para el cobro del crédito.

La identificación también alcanza una dimensión procesal: la anulación del crédito por el órgano de revisión del Estado solicitante deberá suponer la pérdida de validez del crédito en curso de cobro por el Estado requerido. Porque es el mismo crédito el cuestionado.

Estamos ante una *fictio iuris* consistente en la "identificación" o confusión de personalidades, por virtud de la cual el crédito de un Estado es considerado crédito de otro Estado. Lo que servirá para definir la normativa aplicable para la recaudación del crédito y su actuación en el Estado requerido.

No se exige una equivalencia de normativas sino que se acepta la divergencia de regulaciones, inclinándose la balanza del lado del Estado requerido, cuya normativa será la rectora de las actuaciones.

No obstante la parcial identificación o confusión como técnica regulativa, El Estado requerido, claro está, deberá remitir al Estado solicitante el importe del crédito y los intereses de demora cobrados al contribuyente (art. 13.5 de la Directiva de 2010).

¿Es posible el pago de la deuda en periodo voluntario, ante el Estado requerido? La identificación del crédito del Estado solicitante con el crédito del Estado requerido, da base para dar una respuesta afirmativa. Porque no hay una identificación de títulos ejecutivos sino del crédito fiscal en sí, es decir, de la liquidación del impuesto. Dificultades desproporcionadas para el Estado solicitante o el conocimiento de la disponibilidad de bienes por el deudor en el Estado requerido permiten orillar la exigencia del previo procedimiento de cobro en el Estado solicitante (art. 11), sin que, por tanto, la Directiva excluya una colaboración temprana, en periodo voluntario de pago de la deuda.

VII. ACTUACIONES PARA EL COBRO DEL CRÉDITO

Una visión de conjunto de la técnica normativa seguida para definir las actuaciones para el cobro del crédito pone de relieve los frutos de la combinación de una parte de una regla uniforme, referente al "instrumento uniforme de ejecución", de otra parte, la identificación del Estado solicitante con el Estado requerido y, además, ello en relación con el juego de la presencia o ausencia de normativas equivalentes.

Las actuaciones de cobro tienen como centro el "*instrumento* uniforme de ejecución" (art. 12), que supone una matriz regulativa común a todos los Estados miembros, al ubicarse como instrumento o título "uniforme", el que es el acto de cabecera del procedimiento de cobro, el que definirá toda la secuencia de trámites o actuaciones posteriores como una "ejecución" o desarrollo que trae causa de él.

De otra parte, la *identificación*-confusión del crédito del Estado solicitante con un crédito del Estado requerido (art. 13.I), ubica las actuaciones ejecutivas en la normativa del Estado requerido, definiendo las actuaciones del procedimiento ejecutivo y la competencia de los órganos actuantes. Estas actuaciones traerán causa del documento o título uniforme de ejecución.

La identificación entre Estados, a su vez, se combina con el juego de la *equivalencia* de normativas, que en este campo mira a la presencia o ausencia de similitud en cuanto al impuesto que se quiere cobrar (art. 13. I, 1 y 2),originando la diferenciación entre dos supuestos. Si se trata de un impuesto *similar*, se acudirá a las competencias y procedimientos de la normativa y práctica sobre tal impuesto, en el Estado requirente (art. 13.I,1). En caso contrario, esto es, de inexistencia de un impuesto similar entonces, buscando una salida airosa, se debe acudir a las competencias y procedimientos previstos en el Estado requirente para el impuesto sobre la renta de personas físicas (art. 13.I,2).

Subyace aquí la consideración de la diversidad de los procedimientos de cobro, que puede aparecer según sea la naturaleza del impuesto en algunos Estados de la Unión. La Directiva armonizadora de 2.010, mediante el empleo de distintas técnicas normativas, busca conjugar un patrón común, según hemos visto, con las diversidades de los Estados, produciéndose el resultado de un rico abanico de efectos transnacionales de las normas internas.

Este resultado guarda relación con la concepción *holística* de la Directiva armonizadora, subrayada por la doctrina, conforme a la cual el conjunto de facultades y reglas de competencia y actuación atinentes a la información, notificación, precaución y cobro en relación con el crédito fiscal allende las fronteras, se orientan a ser estadios de un mismo procedimiento que la Directiva de 2010 quiere potenciar en la mutua asistencia entre Estados.

VIII. REVISIÓN O LITIGIOS SOBRE ACTOS

De la Directiva armonizadora derivan efectos transnacionales también en relación con actuaciones y decisiones de los órganos de revisión, tanto órganos administrativos como órganos judiciales. Los actos de los órganos de revisión alcanzan esos efectos o consecuencias con base en normas de la Unión que se los otorgan o de las que se derivan, por mediación de la Directiva de 2010.

En primer lugar, el "efecto suspensivo" del procedimiento de cobro (art. 14.IV) que se produce a causa de la recepción de la información en el Estado requerido de la pendencia de un litigio sobre el cré-

dito, el instrumento inicial de ejecución, el instrumento uniforme de ejecución, o la notificación de actos, en el Estado solicitante. Las actuaciones del deudor ante el Estado solicitante surten así efectos transnacionales respecto a las actuaciones de cobro del Estado requerido.

En segundo lugar, las resoluciones estimatorias y las sentencias estimatorias dictadas en el Estado solicitante, que supongan la anulación del crédito fiscal, del instrumento inicial, del instrumento uniforme o de la actuación de notificación en el Estado solicitante, *deberán surtir efectos* en los recursos administrativos o procesos judiciales ante el Estado requerido, relativos a las medidas de ejecución o la notificación practicada en el Estado requerido.

En tercer lugar, en caso de modificación de la petición de cobro que derive de la decisión del órgano revisor y que no suponga la invalidez del instrumento inicial o el instrumento uniforme, la consecuencia será que el Estado solicitante debe remitir la decisión al Estado requerido, junto al "instrumento revisado" (o modificado) que permita la ejecución en el Estado requerido y entonces el Estado requerido podrá proseguir las actuaciones del procedimiento de cobro con base en el "instrumento revisado" (art. 15.2).

Sin embargo, la puesta en práctica de todas estas reglas puede encontrar obstáculos allí donde incluso las normas legales solo se conciben envueltas en el contexto del *Common law* y donde anteriores decisiones de los jueces nacionales eventualmente discrepantes, *Case law*, son consideradas vinculantes para el litigio posterior. Lo que puede introducir un grado de notable complejidad para el logro de los objetivos de la Directiva de 2010.

IX. *LOCUS REGIT ACTUM* Y COMPETENCIAS DE LOS ESTADOS

La lectura de la Directiva armonizadora de 2010 nos lleva hasta diversas normas cuya factura encuentra acomodo en el principio *locus regit actum*, el acto se rige por la ley del lugar en que ha sido dictado. El lugar, la casa, el Estado de la actuación.

La notificación de los actos del Estado solicitante por y en el Estado requerido se rige por las disposiciones y por la praxis en vigor en el Estado requerido (art. 9 de la Directiva de 2010). El Estado requerido procederá al cobro de los créditos del Estado solicitante, según las reglas internas de competencia y procedimiento del Estado requerido (art. 13 de la Directiva de 2010). El Estado requerido, si hay similitud con los casos previstos en la normativa nacional, adoptará las medidas cautelares reguladas en la normativa y la praxis nacional (art. 16 de la Directiva).

Ahora bien, poder actuar presupone tener *competencia para actuar*. Por lo pronto, la dinámica de ejercicio de estas competencias del Estado requerido exige la previa solicitud del Estado de origen, como regla general. El Estado requerido tiene el poder-deber de ejercitar la competencia de actuar para recaudar la deuda. La Directiva armonizadora de 2010 es la norma que fundamenta para esos supuestos la atribución de esa competencia.

El análisis de la competencia lleva al examen de los presupuestos para su ejercicio. De la lectura de la Directiva se desprende que, de ordinario, son presupuestos para el ejercicio de las competencias de recaudación del Estado requerido, las *previas actuaciones del Estado solicitante*. Por lo que puede hablarse de fases sucesivas de la secuencia procedimental relativa a la recaudación.

La primera consecuencia de esa integración de actuaciones es que el defecto o invalidez de las actuaciones previas del Estado solicitante, es vicio que afecta a la validez de las actuaciones efectuadas por el Estado requerido. El contribuyente puede *hacer valer* estos vicios mediante recursos ante órganos de revisión, administrativos y judiciales, del Estado requerido.

La segunda consecuencia que, en mi opinión, se deriva de esa integración de actuaciones es que la ausencia o invalidez de las actuaciones previas del Estado solicitante legitiman al Estado requerido para *negarse a actuar*, por falta de las condiciones para el ejercicio de su competencia. No se puede exigir a un Estado miembro de la Unión europea que sea "correa de transmisión" de actuaciones ilegales de otro Estado miembro (*principio de legalidad*).

Breve excursus: En teoría de la comunicación, la función apelativa o conativa del lenguaje, en que el emisor formula una pregunta esperando la respuesta, encuentra correspondencia con la función fática o de contacto, en que el receptor, dando la respuesta, pone de manifiesto que se ha establecido el

contacto. Pues bien, ello nos da una referencia antropológica que pone de relieve el sinsentido de la posición de los que pretenden dislocar, en perjuicio del contribuyente, la conexión que existe entre las actuaciones del Estado requerido y las del Estado solicitante. La tesis de la dislocación está en desarmonía con la realidad de los hechos y, por ello, en mi opinión, carece de futuro.

X. RIESGO DE SOBREACTUACIÓN EN PERJUICIO DEL CONTRIBUYENTE

La concurrencia de actuaciones realizadas en el Estado solicitante y en el Estado requerido puede dar lugar a sobreactuaciones que pueden redundar en perjuicio del contribuyente.

Duplicidad en la *notificación*: si un mismo acto es notificado en dos Estados. La consecuencia es que el contribuyente puede empezar a computar el plazo para el ingreso de la deuda y el plazo para su impugnación a partir del último acto notificado, porque éste "reabre" los plazos. No se detecta aquí un perjuicio para el contribuyente.

Duplicidad en las actuaciones de *cobro*: si un mismo crédito es ejecutado, al mismo tiempo, por el Estado requerido y el Estado de origen. Las consecuencias son: 1.ª el contribuyente puede oponer a la segunda actuación, la preclusión y consecuente invalidez que deriva para ella de la realización de la primera actuación y 2.ª la obtención de la anulación de un acto de la secuencia procedimental, traerá la invalidez sobrevenida de los actos posteriores de la secuencia.

Duplicidad de medidas *cautelares*: si un mismo crédito es objeto de medidas cautelares en dos Estados, que supongan, en conjunto, una cautela o garantía desproporcionada. La segunda medida puede ser válida si completa proporcionadamente la insuficiencia de la primera, pero no puede ir más allá.

Locus regit actum, en suma, no acompaña ni conduce hacia competencias mutuamente excluyentes, sino a la convivencia de competencias que dan lugar a actuaciones imbricadas entre los dos Estados. *Macro-procedimientos* de composición plurinacional, integrados por actuaciones relativas a la recaudación de la deuda, realizadas en dos o más Estados.

En la práctica resultará necesario la puesta en contacto de los órganos actuantes de uno y otro Estado, que cada Estado estudie la normativa del otro Estado y un cuidadoso examen por cada Estado de las actuaciones realizadas por y en el otro Estado. Nada más lejos de desaplomados procedimientos automatizados, que son más fuente de ignorancia que de conocimiento.

XI. LEY DEL ÓRGANO REVISOR (*LEX FORI*)

Los órganos de revisión del Estado solicitante rigen su actuación por la normativa vigente en el Estado solicitante (art. 14.1) y los órganos de revisión del Estado requerido rigen su actuación por la normativa vigente en el Estado requerido (art. 14.2). Estas dos reglas suponen la asunción del criterio expresado como *lex fori*. La actuación en sí de quien actúa se rige por las reglas procedimentales del Estado a que pertenece.

Aun cuando la norma señaladora sea común, debemos distinguir órganos administrativos de revisión y órganos judiciales de revisión, atendidas las diferencias que se producen en los efectos de los actos. Por otra parte, no olvidar que hay Estados de la Unión en que el juez civil tiene competencias en materia de litigios sobre imposición.

La Directiva de 2010, en línea de continuidad con los textos que la han precedido en el tiempo sobre la misma materia, efectúa un reparto de competencias entre los órganos de revisión del Estado solicitante y los del Estado requerido.

Son competencia de los órganos de revisión del Estado *solicitante* los litigios o recursos relativos a las cuestiones que siguen. 1.º el crédito tributario emanado por el Estado solicitante; 2.º el instrumento inicial de ejecución en el Estado solicitante; 3.º el instrumento uniforme de ejecución en el Estado requerido, y 4.º validez de la notificación efectuada por el Estado solicitante.

Mientras que son competencias de los órganos de revisión del Estado *requerido* los recursos o litigios (*disputes*) relativos a las cuestiones siguientes: 1.º medidas de ejecución adoptadas en el Estado requerido, y 2.º validez de notificaciones efectuadas por el Estado requerido.

Según la jurisprudencia de la Unión europea, el fundamento o base de esta solución está en que "la autoridad se encuentra en mejores condiciones para valorar la legalidad del acto en función del Derecho nacional". Eso es obvio y, por lo demás, cae por su peso.

No veo acertado un manejo de la *lex fori* que, en el caso concreto, conduzca a una relación de mutua exclusión entre los objetos litigiosos de los órganos de revisión del Estado solicitante y los órganos de revisión del Estado requerido. Ello atendido que unos y otros objetos deben ser referidos a una misma *lex causae*, es decir, a un mismo "fondo del asunto", cuya fragmentación puede derivar en ininteligibilidad de la causa.

Dado que nada impide al contribuyente litigar en los dos "foros", es decir, ante los órganos de revisión de los dos Estados (el solicitante y el requerido) es claro que, después, se deberá poner en armonía los resultados obtenidos en un "foro" con los resultados obtenidos en el otro "foro", atendida su evidente interconexión.

El riesgo de que el contribuyente intente practicar un *forum shopping*, esto es, una elección del fuero buscando una ventaja derivada de dicha elección, por sí solo, no justifica, en mi opinión, elevar un muro entre los dos foros, muro que pueda acabar menoscabando el despliegue del mismo principio *iura novit curia*. Que es un presupuesto lógico necesario de la decisión del juez, que no debe ser recortado injustificadamente en el Derecho internacional.

En el Derecho español, en el recurso contra el título ejecutivo (la providencia de apremio) se puede alegar como motivo la falta de notificación de la liquidación (el crédito fiscal). En tal caso, la mejor jurisprudencia española admite que el recurrente, en el mismo recurso, pueda invocar vicios relativos al crédito fiscal, que, si a la postre son estimados, traerán la anulación del crédito, además de la anulación del título ejecutivo. No hay incomunicación o estanqueidad entre las pretensiones sino todo lo contrario.

La definición de la competencia del órgano de revisión en función del objeto del recurso no prejuzga la naturaleza de la normativa que resulte aplicable al caso, no estando excluido que lo sea la *norma de otro Estado*. Nada de nuevo ni de sorprendente hay en ello si pensamos que una norma extranjera puede resultar y resulta llamada y aplicada con naturalidad por razón de una "norma de conflicto", que es una norma nacional.

Además, la estanqueidad de decisiones sería inarmónica con el estatuto propio de la *ciudadanía de la Unión*, que, desde Maastricht, se reconoce a los nacionales de los Estados miembros en sus relaciones con los Estados y no solo con las instituciones de la Unión, estatuto del que forma parte la libertad de circulación y residencia en el territorio de cualquiera de los Estados miembros.

XII. SÍNTESIS DE LAS PROYECCIONES METODOLÓGICAS

Introduciéndonos, en este estudio, en el campo de análisis de la extensión de la ley en el espacio, además de definir qué hechos imponibles realizados en el extranjero, o realizados por personas no residentes, son gravados por la norma nacional (dimensión material), se ha puesto de relieve la necesidad de definir en qué condiciones una deuda nacional, en concepto de impuesto, puede ser exigida en y por otro Estado miembro, el "Estado requerido", (dimensión procedimental). La solución dada en la Unión europea tiene como centro sustantivar el deber de mutua asistencia y las consecuencias que de él se derivan.

A) Fundamento del ejercicio fiduciario de postestades

El punto de partida de la Unión europea ha sido conceptualizar el *deber de prestarse mutua asistencia* para el cobro del crédito fiscal, que se pone en movimiento a iniciativa del Estado solicitante, cuyo contenido, conforme a la Directiva armonizadora de 2010, tiene como núcleo para el Estado requerido, notificar documentos, proceder al cobro y adoptar medidas cautelares. Desde el presupuesto de proporcionarse mutuamente la información que sea necesaria.

Este deber de asistencia para el cobro de créditos está sometido a un plazo de caducidad de cinco años, contados, como regla general, a partir de la fecha de vencimiento del crédito (art. 18. 2). Caso

de impugnación, se tomará como *dies a quo* el día en que alcance firmeza el crédito o el título ejecutivo. Caso de aplazamiento, se tomará como *dies a quo* el vencimiento del plazo completo de pago. Como regla de cierre, el límite máximo, de diez años, desde que "hubiese debido pagarse" el crédito fiscal en el Estado solicitante. No está prevista ninguna causa de interrupción, ni suspensión, de estos plazos, lo que conduce a conceptuarlos, por esta razón, como plazos de caducidad.

El Estado requerido, a petición del Estado solicitante, debe notificar al deudor los documentos relativos a los créditos fiscales del Estado solicitante (art. 8). El Estado requerido, a petición del Estado solicitante, debe proceder al cobro de los créditos objeto de instrumentos o títulos para la ejecución en el Estado requerido (art. 10). Encontramos aquí un *ejercicio fiduciario* o vicarial de potestades, esto es, un ejercicio en beneficio de otro Estado. Su fundamento está en el deber de prestarse mutua asistencia. Además, el Estado requerido, a petición del Estado solicitante, adoptará medidas cautelares, para garantizar el cobro de la deuda (art. 10).

B) Ejercicio por cuenta del Estado solicitante de postestades de recaudación

Sobre la base o fundamento del deber de asistencia, se ponen en juego las potestades de recaudación y las garantías o cautelas propias del Estado requerido, conforme a su propia normativa, pero por cuenta del Estado solicitante. De ahí el deber del Estado requerido de remitir al Estado solicitante los importes cobrados por el crédito e intereses de demora (art. 13.5).

Cabe conceptuar que el Estado requerido *actúa como agente* en sentido amplio del Estado solicitante, a estos efectos de la mutua asistencia. El ejercicio por el Estado requerido de la potestad relativa a la recaudación, por cuenta del Estado solicitante, se expresa en actos del procedimiento de recaudación que es propio del Estado requerido.

Locus regit actum es criterio que orienta para definir qué reglas son las aplicables, cuando concurren actuaciones de dos o más Estados, ante la necesidad de cobro del crédito de uno, sobre la base previa de las competencias de cada uno. Las reglas propias del Estado que actúa son las que regirán las actuaciones de cobro.

La potencial concurrencia de normativas procedimentales de dos Estados, junto a la necesidad de mutua integración de las actuaciones realizadas en dos Estados, conducen a la mutua eficacia transnacional de normas procedimentales internas, al producirse mutuos efectos allende las propias fronteras de los Estados. Actuaciones del Estado requerido surten efectos en el Estado solicitante y actuaciones del Estado solicitante se integran junto con las actuaciones del Estado requerido, en un *mismo procedimiento* de *composición plurinacional*.

C) Expansión de la "extensión" de la Ley en el espacio

1.º Esta normativa comunitaria estudiada trae consigo la expansión de la noción tradicional de "extensión" de la ley tributaria en el espacio, para referir no solo a hechos imponibles realizados en otro Estado miembro o por residentes de otro Estado, sino referir también, en el plano adjetivo o *procedimental*, a la producción de efectos transnacionales de la norma tributaria interna, en relación con notificación de liquidaciones, potestad de cobro en ejecutiva de deudas y adopción de medidas cautelares en garantía de deudas fiscales.

2.º El examen de esos efectos saca a la luz: el juego de la *equivalencia* de normativas del Estado requerido y el Estado solicitante, la técnica de la *identificación*-confusión entre Estados y la capacidad potenciadora de las reglas *uniformes* de la Unión, técnicas que son analizadas pormenorizadamente en este trabajo, y, que, al fondo, son expresivas de la necesidad de integración de las actuaciones de los Estados solicitante y requerido, como efecto de ese ejercicio "fiduciario" de potestades de recaudación con base en el deber de mutua asistencia.

3.º Hay que evitar una lectura de la división de competencias a efectos de los *órganos de revisión* del Estado requerido y del Estado solicitante que conduzca a dislocar la secuencia procedimental unitaria de las actuaciones plurinacionales o a la desconexión en los resultados de actuaciones por los órganos de revisión. El juego autónomo de la *lex fori* en el Estado requerido y en el Estado solicitante no prejuzga la

unidad de la *lex causae,* es decir, un mismo fondo del asunto, que es la razón fundante de la íntima conexión que se da entre las actuaciones de revisión en el Estado requerido y en el Estado solicitante.

XIII. EFECTOS LIBERATORIOS DEL EJERCICIO FIDUCIARIO DE POTESTADES

En el caso *Comisión-Bélgica*, recurso por incumplimiento, resuelto por sentencia de 5 de julio de 2007, se pone en cuestión, en relación con el *impuesto sobre contratos de seguro*, vigente en Bélgica, la obligación de la empresa establecida en otro Estado miembro de nombrar REPRESENTANTE con residencia en Bélgica, que revista la condición de responsable del impuesto, ante la Administración belga, conforme al artículo 224/2 *bis* del Reglamento general.

Junto a este supuesto de responsabilidad, encontramos el caso del asegurado que resulta deudor u obligado, a título personal, cuando se reúnen tres condiciones: que el contrato de seguro haya sido suscrito con una empresa aseguradora no establecida en Bélgica, que el contrato no se haya suscrito por medio de un intermediario o mediador establecido en Bélgica y que la empresa aseguradora no tenga un representante residente en calidad de responsable del impuesto.

El Gobierno belga razona en el recurso por incumplimiento que el nombramiento del representante es indispensable para conseguir el objetivo de asegurar el pago del impuesto sobre contratos de seguro, cuando el riesgo está situado en Bélgica y la empresa aseguradora está establecida en otro Estado miembro.

El Tribunal de la Unión, en el presente caso, reconocerá que se está ante una finalidad que siendo legítima es compatible con el Tratado, que la finalidad está justificada por motivos de interés público y que la medida adoptada es idónea para garantizar el objetivo, pese a suponer una vulneración de la libertad de circulación de servicios.

Sin embargo, en este pasaje, el Tribunal de la Unión hace entrar en juego tres premisas *propedeúticas*: 1.ª Que a la liquidación del impuesto es aplicable la Directiva 77/ 799, relativa a la mutua asistencia entre Estados, que permite el intercambio de información para la correcta determinación del impuesto anual sobre contratos de seguro. 2.ª Que a la recaudación del impuesto sobre contratos de seguro es asimismo aplicable la Directiva 76/ 308, relativa a la mutua asistencia entre Estados para el cobro del impuesto, el cual está explícitamente comprendido en su campo de aplicación. 3.ª Que al pago del tributo es aplicable el artículo 50.3 de la Directiva 2002/83, sobre seguros de vida, por razón de la cual Bélgica puede aplicar a las empresas de seguros que asuman compromisos en su territorio, su normativa nacional, en garantía de la recaudación del impuesto sobre seguros, para los casos en que el riesgo esté situado en Bélgica. Y en tal sentido, puede la Administración belga dirigirse contra el asegurado, deudor u obligado a título personal.

De estas premisas el Tribunal desprenderá que hay una *desproporción* entre la medida de nombramiento de representante y el objetivo de cobro del crédito, nombramiento que excede de lo necesario para garantizar el pago del impuesto. En el Derecho de Bélgica hay medidas orientadas al objetivo, menos perjudiciales para la libre circulación de servicios que el deber de nombrar representante residente en condición de responsable del impuesto.

Se produce así, según el Tribunal de la Unión, a causa de la ausencia de proporción entre la medida y el objetivo, una vulneración de la libertad de circulación de servicios en la Unión europea y, en el caso, además, consecuencialmente, una vulneración de la libertad de circulación de servicios en el Espacio Económico europeo, conforme al Acuerdo de 1992.

La posibilidad de un ejercicio fiduciario de potestades por la Administración belga, en el campo de la mutua asistencia –en este supuesto, en relación con el impuesto sobre contratos de seguro– alcanza un *efecto liberatorio*, al evitar la multiplicación de obligados tributarios en garantía del tributo, en los casos de hechos imponibles transnacionales.

Las posibilidades de mutua asistencia respecto a la liquidación y la recaudación dan fundamento al juez de la Unión para afirmar la innecesariedad, por parte del Estado, de nombrar representante que sea agregado como responsable del impuesto junto a los demás obligados tributarios, para asegurar el cobro del mismo. Es el "refuerzo" que supone la eficacia transnacional de la norma belga, fruto del juego fiduciario de potestades, abierto por las reglas sobre mutua asistencia, lo que conduce al juez a liberar de su responsabilidad al representante de la empresa ante el Fisco.

La jurisprudencia comunitaria en el examen de las ayudas fiscales selectivas adoptadas por los entes territoriales autónomos(*)

LUIS MIGUEL MULEIRO PARADA
(Universidad de Vigo)

RESUMEN

Desde la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas relativa a "Azores", la autonomía de las entidades infraestatales se ha configurado como un elemento esencial en la jurisprudencia comunitaria a la hora de verificar la compatibilidad de sus medidas fiscales con la normativa del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea relativa a ayudas de Estado, actualmente incorporada en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. La necesidad de delimitar el marco de referencia en el juicio acerca de los regímenes tributarios amparados y la exigencia de una autonomía política, económica y procedimental se han convertido en los criterios fundamentales para el examen de las normativas tributarias específicas desde el punto de vista de la selectividad regional. Tanto en el País Vasco como en Gibraltar, los tribunales comunitarios han admitido la posibilidad de que los entes subestatales reduzcan el tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades a partir del reconocimiento de su autonomía. Al análisis de este particular dedicamos el presente estudio.

1. INTRODUCCIÓN

La aplicación de la normativa relativa a ayudas de Estado en el ámbito tributario y referida a las medidas fiscales adoptadas por entes territoriales subestatales, como pueden ser en nuestro país las Comunidades Autónomas (CCAA), presenta ciertas particularidades. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE), a partir de la *sentencia Azores* de 2006, ha manifestado la necesidad de delimitar si el ente territorial que adopta la medida de carácter fiscal es autónomo desde el punto de vista institucional, procedimental y económico. En el supuesto de que se pueda llegar a una respuesta afirmativa el marco de referencia a la hora de calificar la ayuda como selectiva, e incompatible con la normativa comunitaria, quedaría delimitado al ámbito territorial del ente. En nuestro país esta doctrina presenta gran relevancia con relación a las Comunidades forales y, en especial, con relación al País Vasco dada la multiplicidad de problemáticas que se han venido planteando durante los últimos años.

La sentencia del TJCE de 11 de septiembre de 2008[1], en respuesta a la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (TSJPV)[2], sigue la doctrina contemplada en la sentencia referida a las islas Azores de manera que el Alto Tribunal establece como requisitos para que un ente subestatal, en nuestro caso la CA vasca, pueda dictar su propia normativa fiscal el que disfrute de autonomía institucional, procedimental y económica. De esta manera, cobran respaldo las reducciones de los tipos de gravamen del IS que, frente al establecido en el Territorio Común, han establecido las Diputaciones Forales en los últimos años. A partir de ello, el TSJPV ha corroborado la aplicación y estimación de los criterios del Alto Tribunal de Luxemburgo para sostener la autonomía del País Vasco a la hora de reducir el tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades (IS). Más allá

(*) Este trabajo se enmarca en los Proyectos de Investigación: "La armonización de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades" (DER2008-4905), que financia el Ministerio de Ciencia e Innovación, y "A harmonización da base imponible no Imposto sobre Sociedades" (INCITE09 399 264 PR), financiado por la Consellería de Economía e Industria de la Xunta de Galicia.

[1] TJCE 2008\201. Hay que recordar que, desde la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, el TJCE se denomina Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en el que se integran el Tribunal de Justicia (TJ) y el Tribunal General (TG), antes Tribunal de Primera Instancia; sin embargo, mantendremos la referencia en este trabajo a la denominación tradicional, también, debido al momento de los pronunciamientos comentados.

[2] Publicada en el *DOUE* C 326 de 30 de diciembre de 2006, pág. 30.

de nuestras fronteras, el Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea (TPI), en su sentencia de 18 de diciembre de 2008, ha acogido y aplicado la misma doctrina con relación a la reducción del tipo de gravamen del IS establecida en la colonia británica de Gibraltar hace algunos años anulando, de esta manera, la Decisión de la Comisión europea por la que se había considerado que esa medida integraba una ayuda estatal incompatible con el mercado común.

En el presente estudio abordaremos cuáles son los elementos y parámetros de enjuiciamiento de las medidas fiscales adoptadas por los entes territoriales menores a partir de la posición del TJCE[3]. Con esta base trataremos de llegar a conclusiones sobre las posibles justificaciones y límites de las medidas fiscales adoptadas por las CCAA, en especial del País Vasco, así como sus Territorios Históricos, en nuestro país. Del mismo modo, observaremos el margen de actuación y los límites que, en general, tienen los entes territoriales autónomos de la Unión Europea (UE) para adoptar medidas fiscales selectivas, especialmente desde el punto de vista geográfico, compatibles con la normativa comunitaria.

2. LA APORTACIÓN DE LA SENTENCIA "AZORES"

En los Estados descentralizados existen ciertas Regiones o Comunidades que tienen un poder tributario que le puede permitir adoptar medidas fiscales selectivas, en cuyo caso deberían estar justificadas para que no sean incompatibles con la normativa comunitaria en materia de ayudas de Estado. El principio general de prohibición de las ayudas de Estado se proyecta sobre los ordenamientos tributarios de los Estados miembros suponiendo una limitación importante referida al ejercicio del poder tributario y condicionante de las políticas fiscales nacionales. Sin embargo este principio se proyecta también sobre el poder financiero de los entes regionales o autonómicos. En efecto, la Comunicación de la Comisión de 10 de diciembre de 1998, relativa a las ayudas de carácter fiscal, establece que es indiferente que el beneficio económico sea concedido por el Estado central o por los distintos entes territoriales en que se vertebran algunos países de la Unión Europea.

En nuestro país la cuestión resulta especialmente interesante con relación al régimen del concierto vasco y el convenio navarro. Los sistemas tributarios forales pueden adoptar medidas fiscales selectivas relacionadas con la imposición directa empresarial al encontrarse habilitadas para la delimitación de sus regímenes jurídico-tributarios. Los Territorios Históricos son titulares de un poder normativo en materia de fiscalidad directa, por lo que, en principio, la adopción de medidas fiscales dirigidas únicamente a las empresas que residan u operan en sus territorios podrían constituir una ayuda fiscal regional incompatible. Esta especialidad de los territorios forales ha provocado múltiples pronunciamientos de las instituciones comunitarias. Pero también nuestro TS se ha posicionado sobre este particular en reiteradas ocasiones. En este ámbito, como puntualiza el profesor MERINO JARA, el debate sobre las ayudas estatales de carácter fiscal, particularmente desde la perspectiva de la "selectividad geográfica, tiene mucho interés dadas las competencias que se reconocen a los distintos titulares del poder tributario foral"[4]. No obstante, la cuestión alcanza gran importancia también para otros países comunitarios en los que encontramos entes territoriales autónomos como las Regiones y los Territorios de Ultramar o Colonias.

La sentencia "Azores" marca un hito fundamental en el enjuiciamiento de la selectividad de las medidas fiscales adoptadas por entes territoriales menores[5]. En resumidas cuentas, el elemento de juicio

---

[3] Como punto de partida, y como destaca la profesora PITA GRANDAL, "... a pesar de que el Tribunal de Justicia de las Comunidades ha reconocido que el modelo de estructura territorial y de distribución de competencias en los Estados no se ve afectado por el ordenamiento comunitario, ello no es obstáculo para considerar que la estructura de cada Estado y su distribución de competencias no puede impedir la realización de políticas de la Unión y, en particular, la supremacía del Derecho Comunitario". Véase: "Incidencia del Derecho comunitario europeo en el poder financiero autonómico", en PITA GRANDAL, A. M. (dir.): *Hacienda Autonómica y Local*, Santiago de Compostela, Tórculo Edicións, 2003, pág. 163.

[4] MERINO JARA, I.: "El régimen de concierto del País Vasco", en PITA GRANDAL, A. M. (dir.): *La financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía*, Madrid-Barcelona-Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, pág. 182.

[5] Como dice MERINO JARA, "[E]s la primera vez que el Tribunal de Justicia se pronuncia directamente acerca de si el carácter regional de una medida fiscal la convierte o no en una ayuda contraria al Tratado...". Véase: "Los regímenes especiales de Concierto y Convenio [al hilo de la STJCE de 6 de septiembre de 2006 (TJCE 2006, 220), As. C-88/03, Portugal/Comisión]", *JT*, Tomo II, 2006, pág. 3032. Se ha llegado a sostener que "quizás no sea descabellado pensar que en la sentencia Azores se encuentran algunas razones que justifican la necesidad de una futura armonización fiscal europea. Sólo el paso del tiempo y la voluntad política de los Estados podrá confirmar lo que hasta la fecha no pasa de ser sino una mera intuición". Véase el trabajo de URREA CORRES, M.: "Ayudas de Estado y capacidad fiscal de los entes subestatales: la doctrina del caso Azores y su apli-

esencial para considerar una medida como ayuda selectiva consiste en fijar el "marco de referencia". Se trata de definir el marco de referencia con respecto al régimen normal, respecto del que la medida establece un tratamiento diferenciado. Tal marco de referencia puede ser, y en muchas ocasiones será, el territorio estatal pero el Tribunal de Luxemburgo reconoció que puede ser diferente. El marco de referencia únicamente coincidirá con el territorio de la Región, Comunidad Autónoma o ente subestatal de que se trate cuando esté dotado de un nivel de autonomía suficiente, de manera que pueda afirmarse que la medida ha sido establecida por el mismo. Los criterios para que una entidad regional pueda considerarse lo suficientemente autónoma, recordemos, son tres: 1) que desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto al del Gobierno central; 2) que la medida haya sido adoptada por la región sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido, y, por último, 3) que las consecuencias financieras de la medida tributaria aplicable a las empresas localizadas en la región (*v. gr*. reducción del tipo de gravamen) no sean compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central. Se requiere una triple autonomía: institucional, procedimental y económica. De este modo, frente a otros pronunciamientos del Tribunal de Luxemburgo, que no llegaron a convertirse en criterio jurisprudencial, una medida que conceda una ventaja en una parte del territorio nacional no es selectiva únicamente por ello. Va a ser fundamental, por lo tanto, saber cuando nos encontramos ante medidas selectivas, tanto desde el punto de vista material como territorial[6].

3. LA AUTONOMÍA VASCA

3.1. La STJCE de 11 de septiembre de 2008 y la confirmación del TSJPV

El TJCE entiende que los únicos requisitos que deben cumplirse para que el territorio en que ejerce su competencia una entidad infraestatal sea el marco pertinente para apreciar si una decisión adoptada por ésta tiene carácter selectivo son los requisitos de autonomía institucional, autonomía en materia de procedimiento y autonomía económica y financiera, precisados en el apartado 67 de la sentencia de Azores. En la delimitación del marco de referencia, el Tribunal de Justicia reconoce que son razones históricas las que hacen que las competencias ejercidas en el territorio geográfico correspondiente a la vez a los Territorios Históricos y a la Comunidad Autónoma del País Vasco estén organizadas estableciendo una distinción entre la competencia en materia tributaria, otorgada a los Territorios Históricos, y las competencias en materia económica, otorgadas a la CA. De ahí que se haya que tomar como referencia al propio tiempo a los Territorios Históricos y a la Comunidad Autónoma del País Vasco para determinar si la entidad infraestatal constituida tanto por estos Territorios Históricos como por la referida Comunidad tiene suficiente autonomía como para constituir el marco de referencia a la luz del cual hay que apreciar la selectividad de una medida adoptada por uno de esos Territorios Históricos. A pesar de esta posición, habría que puntualizar que, como ha manifestado una parte de nuestra doctrina científica, el marco de referencia debería referirse a los Territorios Históricos en la medida en que de ellos proceden las medidas tributarias en tela de juicio[7]. No lo considera así el TJCE quien continúa en su argumentación de que el marco de referencia en el examen de la selectividad de las medidas fiscales podrá referirse a la CA vasca siempre que se pueda concluir que estamos en presencia de un ente subestatal dotado de la suficiente autonomía (institucional, procedimental y económica).

---

cación a las haciendas forales vascas. (Comentario a la Sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, República de Portugal/Comisión, as. C-88/03)", *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*, núm. 14, 2007, pág. 24.

[6] MERINO JARA, I.: "El régimen de concierto del País Vasco", *ob. cit.*, pág. 183. Como aspectos negativos a la hora de derivar posibles consecuencias del pronunciamiento, como apuntó GARCÍA NOVOA, no quedaron del todo claros extremos como cuándo podemos sostener que existe una verdadera autonomía procedimental ni tampoco encontramos un criterio tajante, ni referido al principio de autonomía financiera territorial, con relación a la excepción basada en la naturaleza o estructura del sistema fiscal ("La sentencia del caso Azores y su influencia en el poder normativo de las Comunidades Autónomas en España", *Dereito-Revista Xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, vol. 15, núm. 1, 2006, págs. 222, 233, 234 y 238). Como veremos, el nuevo pronunciamiento de septiembre de 2008 aportó algunas luces más en este asunto, aunque sólo con relación a la autonomía procedimental.

[7] MERINO JARA, I.: "El régimen de concierto...", *ob. cit.*, pág. 186. En idéntico sentido se ha pronunciado MANZANO SILVA, M. E. en su trabajo: "Ayudas de Estado y autonomía económico-financiera de los Territorios Históricos del País Vasco (Comentario de la STJCE de 11 de septiembre de 2008, Asuntos acumulados C-428/06 a C-434-06 Unión General de Trabajadores de La Rioja)", *Forum Fiscal de Bizcaia*, núm. 137, 2008, pág. 46.

Por lo que se refiere a la autonomía institucional el TJCE considera que del examen de la CE, del EA vasco y del Concierto Económico se desprende que entidades infraestatales como los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco, al poseer un estatuto político y administrativo distinto al del Gobierno central, cumplen el criterio de la autonomía institucional.

Con relación a la autonomía procedimental, el Tribunal recuerda que se exige que una decisión de la autoridad infraestatal sea adoptada en el ejercicio de atribuciones suficientemente autónomas, lo deberá haber sido sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido. Esta autonomía no excluye que se establezca un procedimiento de conciliación para prevenir los conflictos, siempre que la decisión final tomada al término de dicho procedimiento sea adoptada por la entidad infraestatal y no por el Gobierno central. Además, el hecho de que deban respetarse determinados límites preestablecidos a la hora de adoptar una decisión no implica, en principio, que se menoscabe la autonomía decisoria de la entidad que adopte aquélla. Trayendo a colación la doctrina del Tribunal con relación a "Azores" se matiza que el criterio esencial para determinar la existencia de autonomía en materia de procedimiento no es la amplitud de la competencia reconocida a la entidad infraestatal, sino la posibilidad de que esta entidad adopte, en virtud de esa competencia, una decisión de manera independiente, es decir, sin que el Gobierno central pueda intervenir directamente en su contenido. A juicio del Tribunal, en los asuntos principales no cabe concluir que el Gobierno central pueda intervenir directamente en el proceso de adopción de una norma foral para imponer la observancia de principios como el de solidaridad, el de armonización fiscal, u otros principios como los invocados por las demandantes en el procedimiento principal. Si bien, es al órgano jurisdiccional nacional remitente a quien incumbe, basándose en los elementos examinados y en cualesquiera otros elementos que considere pertinentes, verificar si se cumple en los asuntos principales el criterio de la autonomía procedimental.

Finalmente, respecto a la autonomía económica, es imprescindible que las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo aplicable a las empresas localizadas en la región no se vean compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central. En este ámbito el Tribunal recuerda que las transferencias financieras entre el Estado español y la Comunidad Autónoma del País Vasco se rigen por el Concierto Económico y por la Ley de Cupo[8]. Como es sabido, el cupo constituye un punto esencial del régimen de concierto que consiste en la aportación del País Vasco al Estado, como contribución a la totalidad de los gastos que el Estado tiene por funciones cuyo ejercicio no ha sido asumido por la CA[9], entre los que podemos destacar los gastos de defensa y política exterior. Recuerda el TJCE que el método de cálculo del cupo es particularmente complejo. La primera etapa de este cálculo consiste en valorar los importes de las cargas asumidas por el Estado en el conjunto del Reino de España correspondientes a las competencias no asumidas por la CA del País Vasco. A dicho importe se aplica un coeficiente de imputación que debe reflejar, en principio, el peso relativo de la economía vasca en el conjunto del Reino de España. Por último, se procede a diversos ajustes, con objeto de perfeccionar la evaluación de los ingresos percibidos por las diferentes entidades en concepto de diversos impuestos. De todos modos, como ya había apuntado la abogado general, se coincide en que el mero hecho de que se deduzca de una apreciación global de las relaciones financieras entre el Estado central y sus entidades infraestatales que existen transferencias financieras de dicho Estado hacia estas últimas no basta, en cuanto tal, para demostrar que dichas entidades no asumen las consecuencias financieras de las medidas fiscales que adoptan y, por tanto, que no gozan de autonomía financiera, ya que tales transferencias pueden explicarse por motivos que no tengan relación alguna con las referidas medidas fiscales[10].

---

[8] Aunque el Tribunal hace referencia a la Ley 13/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002-2006 (RCL 2002\1346), en atención al momento en que se adoptaron las medidas, actualmente hay que tener en cuenta la Ley 29/2007, de 25 de octubre, que aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2007-2011 (RCL 2007\1936).

[9] MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M., y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 19.ª ed., Madrid, Tecnos, 2008, pág. 764.

[10] Apuntó la Sra. KOKOTT en el apartado 115 de sus Conclusiones el cupo es un compromiso político y no es consecuencia directa de la modificación de determinados parámetros económicos, como, por ejemplo, la cuantía de los ingresos tributarios. Así lo muestra el mero hecho de que el índice de imputación que, en principio, debería constituir una referencia a la parte proporcional de los ingresos fiscales de los Territorios Históricos, no se haya modificado desde hace más de 25 años, a pesar de que probablemente los ingresos fiscales hayan sufrido, de hecho, oscilaciones.

Como hilo pendiente, se considera preciso examinar si determinadas normas forales adoptadas por los Territorios Históricos pueden implicar compensaciones ocultas en sectores como la Seguridad Social o la garantía por parte del Estado español de un servicio público mínimo, o incluso en el funcionamiento del Fondo de compensación interterritorial, como afirma en particular la Comisión. Sin embargo, con carácter general, hay que destacar, como hace FALCÓN Y TELLA, que para el Tribunal lo decisivo no es el nivel en el que se sitúa el cupo, sino si dicho nivel se ve afectado por una reducción de impuestos en las Haciendas forales, puesto que para que pueda apreciarse la inexistencia de autonomía económica debe existir una compensación, es decir, una relación causa-efecto entre una medida adoptada por las autoridades forales y los importes puestos a cargo del Estado español (apartado 129 de la Sentencia). En este sentido, hay que recordar que el cupo se fija en función de las competencias que conserva el Estado, a través de una negociación política, y por lo tanto no se ve afectado por la carga tributaria existente en la CA vasca[11].

El Tribunal interpreta y desarrolla lo que significa autonomía económica pero, al igual que con relación a la autonomía procedimental, recuerda que no incumbe al Tribunal de Justicia declarar si las normas forales controvertidas en los asuntos principales constituyen ayudas de Estado en el sentido del anterior artículo 87. 1 TCE, actual artículo 107. 1 TFUE. Tal operación de calificación implicaría que el Tribunal de Justicia procediera a la determinación, la interpretación y la aplicación del Derecho nacional aplicable, así como a un examen de los hechos, funciones que competen al órgano jurisdiccional remitente, mientras que el Tribunal de Justicia solamente es competente para interpretar el concepto de ayuda de Estado en el sentido de dicha disposición, con objeto de proporcionar al citado órgano jurisdiccional criterios que le permitan resolver los litigios de los que conoce.

El TJCE ha profundizado en el significado y contenido de la autonomía procedimental y económica contempladas en la sentencia de Azores, referidos a la compleja realidad española. En especial, se dan algunas, no pocas, pistas de cómo deben interpretarse ambos conceptos. Se lleva a cabo una especie de examen puntual o "test de autonomía"[12]. De todas maneras, corresponde a nuestros tribunales decidir si concurren estos tres requisitos en la CA del País Vasco y los Territorios Históricos y la selectividad de las medidas fiscales adoptadas por las Haciendas vascas presentan un marco de referencia regional. Es importante precisar que el Tribunal basa sus conclusiones respecto a un marco de referencia en el que se considera conjuntamente la CA del País Vasco y los Territorios Históricos que la integran. Aún con todo, también con relación a los Territorios Históricos, ha expresado el profesor MERINO JARA, se podría concluir sosteniendo que disponen de "una autonomía institucional, tal y como se desprende de la Constitución y del Estatuto de Autonomía del País Vasco, tienen autonomía procedimental, puesto que la potestad para mantener, establecer y regular su régimen tributario corresponde a sus respectivas Juntas Generales, y se ejercerá en los términos previstos en el Concierto, y, tienen autonomía económica, puesto que la pérdida de recaudación que para ellos represente una disminución de los tipos de gravamen no se verá compensada por transferencias procedentes del gobierno central"[13].

En cualquier caso, como indica el profesor FALCÓN Y TELLA, "y aunque la decisión final se remite al juez nacional, se deduce que las normas forales son medidas tributarias de carácter general respecto de las que no cabe apreciar selectividad territorial. Y la misma conclusión es trasladable a las Comunidades autónomas de régimen general, que si bien tienen competencias mucho más limitadas –recordemos que lo importante no es la amplitud de competencias–, también pueden adoptar por sí mismas rebajas fiscales (o aumentos) en materia de tributos cedidos, sin intervención directa del Estado y sin que exista compensación alguna por parte de éste. Cuestión distinta... es que el juego de los puntos de conexión

[11] Véase: "Las normas forales y la prohibición de ayudas de Estado: inexistencia de selectividad regional (STJCE 11 de septiembre 2008 (TJCE 2008, 201), UGT Rioja y otros contra Juntas Generales)", *QF*, núm. 20, 2008, págs. 10 y 11.

[12] Un test que en el caso "Azores" también había formulado el abogado general GEELHOED. Como ha expresado MANZANO SILVA, E.: "... el Abogado General formuló un «test» o unos criterios de evaluación con los que trató de dotar a los Estados miembros de la seguridad jurídica necesaria para regular sus propios regímenes tributarios, al poder determinar en qué casos unas modificaciones tributarias aplicables a un espacio geográfico limitado se hallan comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 87. 1 TCE." Habría que entender hoy referida esta apreciación al artículo 107. 1 TFUE. Véase su trabajo: "Concierto económico y ayudas estatales (Las conclusiones de la Abogada General Sra. JULIANE KOKOTT del 8 de mayo de 2008)", *QF*, núms. 15-16, 2008, págs. 29 y 35.

[13] "El régimen de concierto...", *ob. cit.*, pág. 187.

que delimita la competencia de las instituciones forales y de las Comunidades de régimen común pueda plantear problemas desde la perspectiva de la libertad de establecimiento"[14].

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (TSJPV) desestimó los recursos interpuestos por las CCAA de Castilla y León y La Rioja, así como por el sindicato UGT de esta última región, contra diversas normas forales vascas referidas a la regulación del Impuesto de Sociedades. En sus sentencias de 22 de diciembre de 2008[15], el Tribunal vasco confirma los argumentos expuestos por el Tribunal Europeo de Justicia y añade que "el País Vasco opera como fiscalmente responsable" de sus políticas tributarias, "asumiendo las repercusiones que de una menor recaudación puedan derivarse en la limitación del gasto público". En concreto, el TSJPV sigue un razonamiento idéntico en las 17 sentencias que desestiman otros tantos recursos contra diversas normas fiscales vascas, entre ellas la del Impuesto de Sociedades con un tipo inferior al del territorio estatal. El órgano jurisdiccional vasco aclara que no existen "previsiones normativas específicas" en el sistema fiscal acerca de que ese déficit hipotético "fuese soportado o subvencionado por los poderes públicos centrales o por otras regiones". Según sostiene, "es por tanto implanteable" que "se pueda compensar directa o indirectamente el coste de una medida tributaria reductora de ingresos de las Haciendas Forales" y desvincula esa posibilidad con la cantidad que la Comunidad Autónoma paga al Estado a través del Cupo.

El Tribunal vasco valora los rasgos fundamentales del régimen económico-financiero de relaciones entre el Estado y la CA del País Vasco, a partir de sus presupuestos y características normativas. Por lo que se refiere al cupo, el órgano jurisdiccional destaca que no llegan a apreciarse en el sistema vasco ninguna de las dos situaciones que requerían las Conclusiones del Abogado General detallaba en contra de la autonomía económica o financiera; en primer lugar, la magnitud de los ingresos tributarios no es el parámetro que se tiene en cuenta a la hora de afirmar la existencia de transferencias de fondos. En segundo lugar, la merma de ingresos fiscales no da lugar a la adaptación compensatoria de las transferencias de fondos entre el nivel infraestatal y el del Estado miembro. Ambas premisas decaen, como venimos explicando, porque el cupo se determina sin la menor consideración a lo que los Territorios Históricos hayan obtenido por vía de ingresos, lo cual, dicho sea de paso, les otorga un notable potencial y autonomía en cuanto al gasto público, y es ese mayor margen de gasto, y no la posibilidad de repercutir o trasladar al Estado el menor ingreso, lo que atribuye, según sus partidarios, un carácter particularmente ventajoso a dicho sistema de financiación autonómica.

Se manifiesta en los pronunciamientos que el sistema vasco "garantiza al máximo que esa autonomía no es un préstamo competencial y financiero del Estado central mediante el cual sea éste, y no el poder infraestatal, el que asuma la decisión, responsabilidad y efectos reales de la medida, y mediante el que se burle en definitiva el Tratado de la Unión Europea". Específicamente, en lo que atiene al coeficiente de imputación, el TSJ únicamente reitera las alegaciones ante el Tribunal de Justicia del Gobierno español indicando que; "ni los flujos financieros ni la cuantificación de los servicios que presta el Estado se ven alterados como consecuencia de las modificaciones tributarias que aprueban las instituciones competentes de los Territorios Históricos". Y esa afirmación, que es válida y fundada en términos de Derecho, no permite mayores especulaciones ni posicionamientos. Aunque, asimismo, se matiza que no puede establecerse una solvente relación de causa-efecto con las medidas reductoras de la carga fiscal adoptadas en 1996 o en 2005, pues no se puede establecer relación causal entre dichas medidas tributarias y una magnitud jurídico-económica que se ha mantenido constante e invariable tanto si las medidas se adoptaban como si no, y ya con el mismo tipo impositivo, –años 1980 a 1995–, ya con distinto tipo general de tributación en el IS –años 1996 en adelante–.

Finalmente, el órgano jurisdiccional vasco puntualiza que, con relación a la posible conculcación de ciertos principios que son límite al Concierto vasco, no parece acogible la idea de que los límites del

[14] "El régimen de concierto o convenio, la prohibición de Ayudas de Estado y la libertad de establecimiento: la STJCE de 11 septiembre 2008 y sus antecedentes", *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, núm. 31, 2008, pág. 730. Extensamente, sobre los conflictos con la libertad de establecimiento derivados de los puntos de conexión de las normas tributarias forales y autonómicas, *ibídem*, págs. 730-739.

[15] Puede verse, a título de ejemplo, la STSJ Comunidad Autónoma del País Vasco núm. 886/2008 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1), de 22 diciembre, disponible en la Base de Datos Aranzadi. En comentario a otro de los pronunciamientos, la STSJ Comunidad Autónoma del País Vasco núm. 883/2008 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1), de 22 diciembre véase ORENA DOMÍNGUEZ, A.: "El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco afirma que las normas forales tiene cabida en la Unión Europea", *QF*, núm. 5, 2009, págs. 63-69.

artículo 3. *c*) del Concierto Económico, a la hora de apreciar la selectividad, se sitúen en las mismas claves, reconduzcan a la unidad del mercado europeo y satisfagan las mismas finalidades que los de Derecho comunitario, ya que mediando la indiscutible autonomía reguladora fiscal del País Vasco las posibilidades de apreciar cualquier vulneración de tales limites por parte de las disposiciones enjuiciadas sería prácticamente inexistente, pues, en dirección contraria a lo que lo dice la Abogado General en sus Conclusiones, nos encontraríamos ante un cierto círculo vicioso, ya que la realidad comunitaria de muy dispares regímenes de imposición directa no permitiría, hoy por hoy, achacar a cada uno de ellos la infracción de tales libertades de circulación, y establecimiento, sin perjuicio de una futura armonización europea basada en el antiguo artículo 94 TCE, actual artículo 115 TFUE, y reflejada también por el artículo 2. *Uno* del Concierto Económico.

En este ámbito se termina por estimar que no hay un punto de partida idéntico entre ambas proposiciones sobre unidad de mercado, interno y comunitario[16]. Fundamenta el Tribunal que, en el ámbito de la CEE, la necesidad armonizadora surge actualmente, –una vez ya superada la fase de desarme aduanero y de desaparición de las barreras fiscales entre los Estados miembros–, de la conclusión de que los sistemas fiscales múltiples entorpecen el ejercicio de las cuatro libertades que deben poderse ejercer por cualquier nacional de los Estados miembros desde que nació el mercado interior en base al Acta Única. Esto ocurre no solo porque los sistemas fiscales son instrumentos protectores de los intereses nacionales y del desarrollo de las propias fuerzas económicas, (proteccionismo y captación de inversiones), sino porque, aunque no se pretenda incidir con ellos en la voluntad de los agentes económicos, las simples divergencias de regulación conllevan una restricción objetiva de esas libertades. Es decir, se está ante un mercado único inacabado. En cambio, en el ámbito del Estado miembro que, como España, admite en su interior una variedad de regímenes fiscales en base al principio de autonomía de nacionalidades y regiones, –art. 2 CE– y del especial reconocimiento de los Derechos Históricos de algunas de ellas, –Disposición Adicional Primera CE–, el punto de partida de la unidad de mercado es una premisa del sistema de Estados nacionales ya alcanzada al que reconducen finalmente la variedad de normativas internas. Es muy posible que la condición de subsistencia de estas últimas sea el retraso en la armonización fiscal en la UE, pero sin que tal condición suponga que no sea el Derecho interno quien las reconozca y regule.

3.2. El futuro de las medidas fiscales selectivas adoptadas por el País Vasco

En el examen de la selectividad como criterio fundamental a la hora de evaluar una medida fiscal como ayuda de Estado incompatible se ha ido abandonando el criterio formalista que se puede encontrar en las Conclusiones del Abogado General SAGGIO o la STS de 9 de diciembre de 2004. Hay que recordar que el TS a partir de la sentencia de 12 de julio de 2007 cambió el criterio sobre el Concierto Económico[17], abriendo la puerta a que el País Vasco y el Estado pudiesen tener tributos diferentes. De este modo, la sentencia admitía el recurso de casación interpuesto por las Diputaciones Forales vascas y la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao frente al Auto por el que se habían suspendido cautelarmente los preceptos relativos al tipo de gravamen del IS y la deducción por activos fijos materiales nuevos.

También en su sentencia de 15 de enero de 2008 y de 27 de mayo de 2008, el TS acordó el levantamiento de la medida cautelar de suspensión del tipo de gravamen puesto que "ante las dudas que tiene el Tribunal de instancia, a la hora de resolver el fondo, sobre si la norma Foral impugnada es o no conforme a las exigencias del Derecho Comunitario Europeo no resulta procedente la adopción de la medida cautelar hasta la resolución de la cuestión de fondo suscitada"[18]. En el mismo sentido en la STS de 27 de mayo de 2008 estima el recurso de casación y no extiende la nulidad decretada en la STS de 9 de diciembre a las disposiciones de sustitución, al no concurrir el elemento subjetivo de intención elusiva requerido en el artículo 103. 4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA). Aunque preventivamente se manifestaba que "resulta preciso advertir que la estimación de este recurso de casación supone tan solo, en forma inversa a si el sen-

[16] En cuanto a si las medidas tributarias forales pueden ser calificadas de selectivas, véase ORENA DOMÍNGUEZ, A.: "El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco...", *ob. cit.*, pág. 69.

[17] RJ 2007\4840.

[18] FJ 5.º de la STS de 15 de enero de 2008 (RJ 2008\1340).

tido del fallo hubiera sido desestimatorio, que la cuestión de fondo planteada sigue viva y pendiente de la resolución de la cuestión prejudicial de interpretación planteada ante el TJCE y de la sentencia que se dicte a continuación, permitiendo incluso que esta Sala se pronuncie de forma definitiva si cualquiera de las partes hace uso del recurso de casación"[19].

Parece evidente que la sentencia Azores y el planteamiento de la cuestión prejudicial por parte del País Vasco, así como las conclusiones de la abogado general KOKOTT, pusieron en duda el anterior criterio de la infortunada toma de posición del TS y se decidió que no existían elementos suficientes para adoptar ciertas medidas, siendo necesario esperar al pronunciamiento del TJCE[20]. Una vez llegado el pronunciamiento que hemos tenido ocasión de comentar, así como su concreción y la confirmación de los argumentos comunitarios por el TSJPV, esta doctrina supone un espaldarazo importante en el reconocimiento de la autonomía fiscal vasca. Eso sí, restringida desde múltiples ópticas y supeditada a ciertos condicionamientos que toman como punto de partida la propia normativa comunitaria. En líneas generales, como expresa el profesor MERINO JARA, saber cuándo nos encontramos ante medidas selectivas, y, por tanto, susceptibles de ser consideradas ayudas estatales y no medidas generales es fundamental[21]. No se puede confundir la selectividad desde el punto de vista material y la selectividad desde el punto de vista geográfico. En este último caso, se puede hablar de medidas fiscales geográficamente selectivas[22]. La sentencia del TJCE en el asunto "Azores" sentó las bases y acogió unos nuevos criterios de enjuiciamiento para los entes territoriales autónomos que adoptan medidas fiscales selectivas, relativos a su verdadera autonomía y el marco de referencia de las mismas, que han sido corroborados en la Sentencia del TJCE de 11 de septiembre de 2008. Se ha admitido así que no siempre el marco de referencia de una medida fiscal adoptada por un ente territorial, lo suficientemente autónomo, tenga que ser estatal y, en función de su grado de autonomía, pueda estar limitado a una región concreta. En todo caso, si se pretende saber si una medida es o no geográficamente selectiva es imprescindible definir el marco geográfico de comparación[23].

Así las cosas, la resolución de la cuestión prejudicial sentó las bases para que haya que concluir en que es posible que en el País Vasco exista una regulación específica del IS en lo atinente a ciertos aspectos como tipo de gravamen o deducciones, puesto que se dispone de una autonomía suficiente que hace que para estimar las medidas fiscales selectivas, desde el punto de vista territorial, hay que considerar un marco de referencia regional. Aunque haya sido el TSJPV quien ha certificado, efectivamente y dado que se trataba de una cuestión prejudicial, que se cumplían los requisitos de autonomía institucional, procedimental y económica. La futura resolución del TS de los recursos de casación planteados, tras los pronunciamientos del TSJPV, esclarecerá la actual postura del órgano situado en la cúspide de nuestro Poder Judicial. Sin embargo, carece de efectos con relación a los asuntos relativos a las vacaciones fiscales, minivacaciones fiscales o el crédito fiscal del 45 por 100 de la inversión porque en estos supuestos la cuestión que se debate es si son ayudas nuevas o existentes. Con relación a estos, el Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea (TPI) ha considerado, en su sentencia de 9 de septiembre de 2009, que eran ayudas de Estado incompatibles y no merecen la calificación de ayudas existentes, por lo que no cabe la no recuperación de las ayudas aún siendo declaradas contrarias al mercado común[24]. Destaca el Tribunal la conveniencia de remitir los proyectos normativos a la Comisión para que ésta se pronuncie lo que, hay que reconocer, hubiese evitado los gastos cuantiosos que estos procesos han tenido para las Haciendas Forales. De todos modos, habrá que esperar la sentencia última del TJCE acerca de estos incentivos que pondrá fin al litigio y se pronunciará definitivamente sobre la recuperación de la totalidad de las ayudas.

En caso de que se estimase la calificación de ayudas existentes como se pretende desde las instituciones vascas, posición no compartida por la Comisión ni el TPI, podrían no ser objeto de recupera-

---

[19] FJ 5.º de la STS de 27 de mayo de 2008 (RJ 2008\3494).

[20] En comentario a estas dos sentencias, véase el trabajo de ORENA DOMÍNGUEZ, A.: "El Impuesto sobre Sociedades de Guipúzcoa tras las últimas sentencias del TS", *QF*, núm. 17, 2008, págs. 45-56.

[21] "Los regímenes especiales de Concierto y Convenio", *ob. cit.*, pág. 3028. MORENO GONZÁLEZ se ha referido en este ámbito a la difícil distinción entre medidas tributarias generales y selectivas a la luz de la reciente jurisprudencia comunitaria: en especial la selectividad *de facto*. Véase: "Tendencias recientes...", *ob. cit.*, págs. 849-859.

[22] "Los regímenes especiales de Concierto y Convenio", *ob. cit.*, pág. 3025.

[23] *Ibídem*, pág. 3030.

[24] En comentario a esta sentencia, véase el trabajo de ORENA DOMÍNGUEZ, A.: "Los incentivos fiscales vascos (vacaciones fiscales y minivacaciones) y el Tribunal de Primera Instancia: Ayudas de Estado", *QF*, núm. 19, 2009, págs. 77-112.

ción y, en definitiva, entrar en juego el principio de confianza legítima. Está claro que en estos supuestos las argumentaciones de la sentencia Azores o de la Sentencia del 11 de septiembre de 2008 no sirven de nada, puesto que integraban medidas selectivas de aplicación únicamente aplicables a determinadas empresas vascas. En un supuesto la problemática se refiere a si hay selectividad territorial o regional y, en otro, a si hay selectividad material. Tampoco es ésta, coherentemente, la cuestión de fondo que para estas causas se discute desde las instituciones vascas y de las que tendremos noticias en los próximos tiempos.

Una cuestión que quedaría pendiente, tras el pronunciamiento del TJCE, es qué sucede con la CA de Navarra. Además, no queda del todo claro cuál es el marco de referencia. Parece que debe ser el conjunto por la propia especificidad vasca, entonces ¿no se pueden tomar como referencia los Territorios Históricos? Nunca se puede olvidar que no podemos identificar Territorios Históricos y CCAA, así que la pregunta parece obligada. Y si los Territorios Históricos adoptan un tipo de gravamen diferente en el IS, ¿cuál sería el marco de referencia a la hora de considerar que la medida fiscal es selectiva desde el punto de vista geográfico? Como base de todo el razonamiento que se pueda llevar a cabo, en el sentido que sea, debemos recordar que la D. A. 1.ª de la CE indica que: "La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía". Como crítica subyacente al pronunciamiento, compartimos con MANZANO SILVA que "pese a la lectura general positiva de la argumentación del Tribunal, ésta presenta ciertas carencias derivadas de un cierto desconocimiento del régimen fiscal peculiar establecido en tales Territorios, puesto que de un examen pormenorizado del Cupo y del resto de posibles transferencias apuntadas por la Comisión, en las que se pretenden justificar las dudas del Tribunal, se puede afirmar, sobre la base del marco normativo de referencia vigente, que la autonomía plena –suma de autonomía institucional, procedimental y económico-financiera– concurre en los Territorios Históricos"[25].

4. LA AUTONOMÍA GIBRALTAREÑA

4.1. La STPI de 18 de diciembre de 2008

En 2002 el territorio británico de Gibraltar decidió reformar el Impuesto sobre Sociedades y esta reforma ha sido objeto de enjuiciamiento por el Tribunal de Primera Instancia de la UE (TPI) en su pronunciamiento de 18 de diciembre de 2008. Anteriormente, mediante sentencia de 30 de abril de 2002, el TPI, por una parte, había anulado la decisión por la que se incoaba el procedimiento de investigación formal en relación con las sociedades exentas y, por otra parte, había desestimado el recurso de anulación dirigido contra la decisión de incoación relativa a las sociedades beneficiarias de tipos impositivos reducidos. Se trataba de supuestos en los que las sociedades beneficiarias podían aplicar un tipo reducido en el IS. A pesar de la decisión del TPI, el Gobierno de Gibraltar, en el mes de abril del año 2002, decidió derogar el conjunto de su legislación en materia de fiscalidad de las empresas y de establecer un régimen fiscal completamente nuevo para todas las gibraltareñas.

La reforma propuesta se articulaba sobre la base de tres impuestos: un impuesto sobre el número de empleados (*payroll tax*), un impuesto por superficie ocupada (*business property occupation tax*) y una tasa de registro (*registration fee*). En cuanto al primero, a veces aludido como impuesto sobre nóminas, todas las sociedades de Gibraltar quedaban sujetas a un impuesto sobre el número de empleados de 3.000 libras esterlinas (GBP) por empleado y año, de manera que cada empleador de Gibraltar debería pagar el impuesto de acuerdo con el número total de sus empleados, en Gibraltar, a tiempo completo o parcial. El impuesto por superficie consistía en un tributo, establecido para las sociedades que ocupasen propiedades en Gibraltar con fines empresariales, por superficie ocupada a un tipo equivalente a un porcentaje del tipo general al que estén sujetas con arreglo al IBI en Gibraltar. La tasa de registro para las sociedades de Gibraltar se cifraba anualmente en un importe de 150 GBP para las sociedades no destinadas a generar ingresos y de 300 GBP para las sociedades destinadas a generar ingresos. Como límite, el impuesto sobre el número de empleados y el impuesto por

[25] "Ayudas de Estado...", *ob. cit.*, pág. 54.

superficie ocupada tenían como umbral el 15 por 100 de los beneficios. Por otra parte, se establecía un impuesto adicional sobre beneficios, de manera que ciertas actividades, como los servicios financieros y los servicios públicos, quedaban sujetas a un impuesto adicional, aplicable solamente a los beneficios que pudiesen asignarse a dichas actividades.

Este proyecto de reforma legislativa fue notificado a la Comisión europea por parte del Reino Unido, en agosto del año 2002, para su examen desde el punto de vista de la normativa comunitaria relativa a las ayudas estatales. La Comisión europea, en su Decisión 2005/261/CE, de 30 de marzo de 2004[26], consideró que la reforma prevista del IS de Gibraltar daba lugar a una ventaja desleal consistente en los ingresos fiscales que el Reino Unido no iba a percibir. De manera sintética, se estimaba que existía selectividad desde el punto de vista regional porque la introducción del sistema impositivo limitado al 15 por 100 confería una ventaja a las empresas gibraltareñas con relación a las empresas británicas. Ello por cuanto el tipo del IS en Reino Unido era del 30 por 100 y el tipo societario en Gibraltar sería menor, tras la reforma. Además, se indicaba que también existía selectividad material por cuanto, de hecho, las ventajas no eran igualmente aplicables a todas las empresas, de manera que favorecía únicamente, por una parte, a las empresas establecidas en Gibraltar que no lograsen beneficios o tuviesen beneficios bajos en relación con su número de empleados e instalaciones que ocupen y, de otra, a las empresas del sector *off-shore* o "costa afuera" (aquéllas que no tengan presencia física en Gibraltar, en la medida en que se veían favorecidas por el impuesto sobre el número de empleados y el impuesto por superficie ocupada). Al carecer de cualquier otra justificación, el órgano comunitario declaró el régimen incompatible con el mercado común. En concreto, concluye la Comisión que el régimen constituía una ayuda estatal en el sentido del por aquel entonces apartado 1 del artículo 87 del TCE, actual artículo 107 TFUE, y que no es aplicable ninguna de las excepciones previstas en los apartados 2 y 3 de ese mismo precepto. Se consideraba también que el Reino Unido había aplicado de forma ilegal el sistema en cuestión, vulnerando el anterior apartado 3 del artículo 88 del TCE, actual artículo 108. 3 TFUE. Sin embargo, los beneficiarios del sistema tenían derecho a albergar una confianza legítima en la legalidad indudable del mismo. No debía por tanto exigirse la recuperación de la ayuda concedida conforme a la normativa sobre sociedades beneficiarias. Frente a esta Decisión de la Comisión, recurrieron al TPI el Gobierno de Gibraltar, apoyado por el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte. La Comisión fue apoyada por nuestro país en este proceso.

El TPI, en su sentencia de 18 de diciembre de 2008, anuló la Decisión de la Comisión europea, de 30 de marzo de 2004, por la que se declaraba incompatible con el mercado común el régimen gibraltareño comentado[27]. Dos son los pilares sobre los que se asientan las argumentaciones del TPI: por una parte, la determinación de la existencia de selectividad regional o geográfica y, por otra, el cuestionamiento de las medidas adoptadas desde el punto de vista material[28]. Es decir el análisis de la selectividad regional y material del régimen gibraltareño, precisamente y como no podía ser de otra manera, los motivos que llevaron a la Comisión a considerar el régimen como Ayuda de Estado selectiva desde el punto de vista regional y material, no justificable y, por lo tanto, incompatible con la normativa comunitaria relativa a las ayudas y el mercado común.

En lo atinente a la selectividad desde el punto de vista geográfico o regional, el Tribunal llegó a la conclusión de que el marco de referencia para apreciar esta selectividad debe referirse al territorio de Gibraltar y no al Reino Unido. Para ello, el TPI examina si concurren en el territorio gibraltareño los tres requisitos acogidos en la sentencia Azores, esto es: 1) la autonomía política o institucional; 2) la autonomía procedimental, y 3) la autonomía económica y financiera.

---

[26] LCEur 2005\170.

[27] Un análisis detallado de la sentencia, en el que también se profundiza en los pormenores de la reforma del Gobierno gibraltareño y su adecuación a las disposiciones comunitarias que velan por la libre competencia en el mercado comunitario, se ha llevado a cabo por MANZANO SILVA, E., en su trabajo: "La adecuación del régimen tributario gibraltareño a las normas comunitarias sobre ayudas de estado a la luz de reciente jurisprudencia comunitaria", *Nueva Fiscalidad*, núm. 3, 2009, págs. 139-177.

[28] Ya con anterioridad al pronunciamiento, MARTÍN JIMÉNEZ y HERNÁNDEZ GUERRERO habían apuntado que el gran problema sobre el que giraba la propuesta gibraltareña y la decisión de la Comisión se encontraba, no en los rasgos de selectividad material sino en la acusada selectividad regional. Indicaban en este sentido que escapar al problema de la selectividad material podría resultar relativamente fácil aunque no tanto al problema de la selectividad regional. Véase: "El Derecho Tributario de Gibraltar desde la óptica española y de la Unión Europea", en: DEL VALLE GÁLVEZ, A. y GONZÁLEZ GARCÍA, I. (ed.): *Gibraltar, 300 años*, Cádiz, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cádiz, 2004. pág. 277. La aplicación de los criterios de la sentencia Azores viene a allanar la problemática en lo que se refiere a la selectividad regional.

Por lo que respecta a la autonomía política, el TPI considera que, efectivamente, las autoridades competentes de Gibraltar cuentan, constitucionalmente, con un estatuto político y administrativo diferente del que tiene el Gobierno central del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte. En cuanto a la autonomía procedimental el Tribunal señala que la competencia residual del Reino Unido para legislar en Gibraltar y los diversos poderes concedidos al Gobernador en Gibraltar deben interpretarse como medios que permiten al Reino Unido asumir sus responsabilidades con relación a la población de Gibraltar y cumplir las obligaciones contraídas en virtud de Derecho Internacional y no como algo que le otorgue una capacidad de intervención directa sobre el contenido de una medida fiscal adoptada por las autoridades gibraltareñas. Ello todavía con más razón si se tiene en cuenta que nunca se han ejercido dichos poderes residuales en materia fiscal[29], motivo por lo que parece claro que se puede sostener una autonomía en materia de procedimiento. Finalmente, el TPI también estima que existe autonomía económica y financiera en la medida en que no se observa que ninguna de las financiaciones, a las que aludía la Comisión, sirven para compensar las consecuencias financieras que, eventualmente, se pudiesen derivar de la reforma fiscal. El TPI no acoge la tesis que defendía nuestro país por la que se requeriría un cuarto requisito consistente en el encaje de la medida fiscal controvertida dentro de los criterios de armonización que el Derecho comunitario impone a las medidas fiscales adoptadas por el Estado miembro del que dependa la entidad infraestatal de que se trate. Se intentaba supeditar el reconocimiento de la autonomía fiscal de los entes territoriales a un marco nacional de armonización. El TPI estima que: "Dejando a un lado su carácter impreciso en lo que atañe a la identificación y al contenido de los criterios de armonización a los que alude, dicha tesis no halla sustento alguno en la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 *supra,* y debe, por tanto, rechazarse también" (segundo inciso del apartado 88 de la sentencia).

Por lo que se refiere a la selectividad desde el punto de vista material, el TPI puntualiza y recuerda que, desde esta óptica, debe hacerse un análisis triple o, si se prefiere, en tres fases. Primero, la Comisión tiene que identificar y examinar el régimen común o "normal" del sistema fiscal aplicable en la zona de referencia que integra el marco de referencia en cada caso concreto. En este sentido, el propio apartado 16 de la Comunicación relativa a las ayudas estatales en el ámbito de la fiscalidad directa de las empresas, establece que conviene determinar, en primer lugar, el régimen común aplicable. En segundo lugar, a la vista del régimen fiscal común o normal, la Comisión debe determinar el carácter selectivo de la ventaja otorgada por la medida fiscal demostrando que ésta supone una excepción a ese régimen común e introduce diferenciaciones entre operadores económicos que se encuentra en una situación comparable desde el punto de vista fáctico y jurídico. Si la Comisión demuestra que se excepciona el régimen normal, correspondería al Estado probar que las diferenciaciones se pueden justificar por la naturaleza y estructura de sus sistema fiscal. En un tercer momento, la Comisión verificaría esa justificación. El TPI destaca que la Comisión no puede llevar a cabo, directamente, la tercera fase porque podría sobrepasar los límites de su control y porque podría sustituir al Estado miembro en su labor de determinación de su sistema fiscal y de su régimen común o "normal". Además, se podría hacer imposible para este Estado miembro justificar las diferenciaciones amparadas en la naturaleza y estructura del sistema fiscal notificado, debido a que la Comisión no habría identificado el régimen común ni demostrado su carácter excepcional.

En el caso de Gibraltar, la Comisión no identificó previamente ni cuestionó la calificación del régimen común o "normal" del sistema fiscal notificado, por lo que el TPI considera que no podía demostrar que determinados elementos del sistema fiscal eran excepcionales y selectivos, dando lugar a diferenciaciones entre empresas por lo que respecta a la carga fiscal. Por la misma razón, la Comisión tampoco podría apreciar correctamente si las diferenciaciones en el tratamiento fiscal de las empresas podían estar justificadas por la naturaleza o estructura del sistema fiscal notificado[30]. Por esta deficiente manera de actuar, se sostiene que la Comisión sobrepasó los límites de su control e impu-

[29] Como se señala en el apartado 95 de la sentencia: "... No se aplica ni nunca se ha aplicado ninguna normativa fiscal del Reino Unido en Gibraltar."

[30] Con independencia de ello, Reino Unido y Gibraltar argumentaron a favor de la justificación del régimen establecido por la naturaleza o estructura del sistema fiscal notificado. A este respecto, el Reino Unido subrayó la necesidad de que Gibraltar establezca un impuesto simple y fácil de recaudar, dado que dispone de una Administración tributaria con efectivos limitados. Por su parte, el Gobierno de Gibraltar subrayó las características específicas de la economía de Gibraltar, a saber, recursos salariales limitados, una fuerte dependencia de los trabajadores que emigran diariamente desde España y un espacio territorial limitado.

so su propia lógica por lo que respecta al contenido y al funcionamiento del sistema fiscal notificado[31]. Queda la duda por tanto de saber si alguna de las medidas fiscales del régimen fiscal gibraltareño, de haberse seguido los cauces establecidos, puede considerarse selectiva desde el punto de vista material y, si ello fuese así, si podría considerarse justificada por la naturaleza y economía del sistema. A estos efectos, hay que tener en cuenta, como posible elemento de análisis, que si bien el impuesto sobre el número de empleados y la tasa de registro se refieren a todas las empresas de Gibraltar, el impuesto por superficie ocupada únicamente se refiere a todas las sociedades que ocupen propiedades en Gibraltar con fines empresariales. En este sentido, no se puede obviar que las empresas *offshore*, que no tienen presencia física en el Peñón, no están sujetas al Impuesto sobre la nómina ni al que grava la superficie, ya que no disponen de empleados ni de locales en Gibraltar. Han sostenido GARCÍA AGUADO y PIERNAS LÓPEZ que entre los aspectos más criticables del pronunciamiento destaca el no arrojar más luz sobre cuestiones esenciales para el análisis de la selectividad material como serían los criterios para la determinación y prueba del régimen de referencia, aportando claridad en la no siempre sencilla distinción entre medidas de carácter general y medidas selectivas, así como sobre la carga de la prueba en relación con el criterio de la autonomía económica en el marco del análisis del carácter suficientemente autónomo de una entidad infraestatal[32].

La STPI pone de manifiesto la importancia y la cautela con que se debe proceder en el examen del criterio de la selectividad referido a las medidas fiscales. En la apreciación de selectividad regional, es fundamental la determinación del marco de referencia a partir del examen de la autonomía política, procedimental y económica del ente territorial que adopta la medida. También en el análisis y juicio de la selectividad material, desde el punto de vista procedimental, la Comisión a la hora de anular un régimen, por considerar una medida selectiva e injustificada, debe seguir los cauces normativamente establecidos. El pasado año el Gobierno de España ha apelado frente a la STPI y, asimismo, la Comisión Europea ha presentado su propio recurso de casación ante el TJCE[33]. Seguramente, selectividad regional y material volverán a ser examinadas por el TJUE en un nuevo proceso en el que esperemos que, de una vez por todas, se zanjen todas las cuestiones que se plantean con respecto al régimen fiscal gibraltareño.

4.2. Consideraciones acerca de un régimen de entidades cualificadas o exentas

La postura del TJCE a partir de la sentencia Azores ha supuesto un cambio esencial en el enjuiciamiento de la calificación como ayudas estatales de las medidas fiscales adoptadas por los entes territoriales autónomos. Sin embargo, los criterios para considerar que no existe selectividad geográfica de la medida no impiden que pueda existir una selectividad desde el punto de vista material. Es decir, es posible que una medida fiscal no sea selectiva desde el punto de vista geográfico puesto que se extiende a todo el territorio de un ente autónomo, sin embargo puede serlo en la medida en que se favorezca a determinadas empresas del territorio del ente autónomo. Así, no podemos pensar que los nuevos criterios del TJCE puedan amparar u otorgar un nuevo margen de actuación o respaldo a normativas similares al régimen gibraltareño referido a las entidades cualificadas o beneficiarias que existía, precisamente, con anterioridad a la reforma comentada y que la motivó. Era una normativa prevista para entidades registradas en Gibraltar que no podían tener acciones registradas fuera de la colonia ni desarrollar negocios en ella[34]. Esas empresas operaban como sociedades de inversión privada, de servicios financieros, marítimos o de consultoría, como entidades de juego u operadores de satélite, englobando asimismo un amplio abanico de actividades que oficialmente iban desde la filatelia al comisionismo. Las compañías cualificadas quedaban gravadas con un tipo de gravamen que

[31] A pesar de todo, podemos destacar entre las consideraciones de la Comisión que, a su juicio, la reforma fiscal es por su propia naturaleza materialmente selectiva, ya que utiliza el impuesto sobre el número de empleados y la superficie ocupada como bases del impuesto de sociedades en una economía como la de Gibraltar, que comprende un importante sector extraterritorial integrado por sociedades sin empleados ni locales.

[32] "Comentario de la Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 18 de diciembre de 2008 en los asuntos acumulados T-211/2004 y T-215/2004, Gobierno de Gibraltar c. Comisión de las Comunidades Europeas", *Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la competencia*, núm. 8, 2009, págs. 104 y 106.

[33] Será, con su actual denominación, el Tribunal de Justicia (TJ), dentro del TJUE, el que resuelva.

[34] A pesar de que el hecho de que las sociedades beneficiarias acostumbrasen tener un establecimiento propio en Gibraltar y generar ingresos que estaban sujetos al IS, aunque a un tipo reducido, sugería claramente que, de hecho, realizaban alguna actividad económica.

iba del 2 por 100 al 10 por 100. Las no cualificadas y las de servicio público (telefonía, agua, electricidad...) tributaban al 35 por 100. Hay que recordar que, con buen criterio, hace algunos unos años la Comisión las consideró Ayudas de Estado incompatibles el régimen de sociedades cualificadas.

Tampoco el enjuiciamiento del régimen gibraltareño de entidades exentas en vías de extinción merece un comentario especial a partir de la STPI. Como es sabido, hasta hace relativamente poco tiempo, el régimen de las sociedades cualificadas se complementaba con el de las denominadas sociedades exentas, que estaban prácticamente libres del pago del Impuesto de Sociedades. Este régimen beneficiaba a un importante número de sociedades e integraba un sistema de exención, que traía causa en una ley del año 1967, anterior a la entrada del Reino Unido en la UE. Las sociedades constituidas en Gibraltar y acogidas al citado régimen de exención estaban sujetas a un impuesto fijo anual que oscilaba entre las 225 y 300 libras esterlinas (de 350 a 500 euros, aproximadamente). Además, estaban exentas de cualquier otro impuesto en Gibraltar y una sociedad *off-shore* no podía llevar a cabo ninguna actividad comercial o empresarial en Gibraltar. El régimen también fue objeto de un procedimiento de investigación formal, que fue recurrido por el Reino Unido. Finalmente, se llegó a un acuerdo sobre esas sociedades exentas: su régimen fue reemplazado por el nuevo sistema objeto de enjuiciamiento en la STPI de 18 de diciembre de 2008.

Igual que en el País Vasco ocurre con relación a los regímenes que integran ventajas para determinadas empresas del territorio, con algunos casos pendientes de resolución por el TJUE, todas estas medidas fiscales gibraltareñas únicamente a partir de una justificación complementaria podrían considerarse como ayuda de Estado compatible con la normativa comunitaria, por cuanto la selectividad desde el punto de vista material está clara. Justificación que para un régimen similar al de las entidades exentas o cualificadas de Gibraltar parece inalcanzable. Las denominadas empresas *off-shore* disfrutaban y siguen disfrutando en Gibraltar de un régimen tributario especial del que, todavía, no nos ha quedado del todo quedado claro ni si integra una ayuda estatal selectiva, selectiva compatible por ser justificada o selectiva incompatible con la normativa comunitaria. Hay que recordar que, en este ámbito, las alegaciones de Gibraltar se fundan en que la última reforma fiscal gibraltareña de la imposición sobre sociedades se basa en el principio de que la cuota del impuesto debe venir determinada por los ingresos y no por el capital social. En su opinión, la imposición de las sociedades que no obtienen beneficios equivaldría a llevar a cabo una imposición de su capital social, lo cual resultaría contrario al principio rector de la reforma fiscal. También la consideración de la mano de obra y de la ocupación de superficie como hechos imponibles, así como el límite máximo del 15 por 100 de los beneficios, se justifican por parte de las autoridades gibraltareñas por la naturaleza y la estructura general del sistema fiscal que el Gobierno de Gibraltar quiere establecer. Esperamos que otro pronunciamiento del TJUE nos deje más clara la cuestión. Detrás de todo ello, el hecho de que la fiscalidad directa sea competencia de los Estados miembros y que la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado deba llevarse a cabo sin perjuicio de la capacidad de los Estados miembros para escoger la política económica y, por consiguiente, el sistema fiscal y su régimen común o "normal" que juzguen más apropiados (especialmente, para repartir como estimen oportuno la carga fiscal impuesta sobre los diferentes factores de producción y sectores económicos), tal vez otorgue un cierto respaldo, no sabemos si del todo suficiente, a estos regímenes especiales. El *status* de Gibraltar como paraíso *off-shore* sigue latente.

5. CONCLUSIONES

— El principio general de prohibición de las ayudas de Estado se proyecta sobre los ordenamientos tributarios de los Estados miembros suponiendo una limitación importante referida al ejercicio del poder tributario y condicionante de las políticas fiscales nacionales. Sin embargo, este principio incide también sobre el poder financiero de los entes regionales o autonómicos. En nuestro país la cuestión resulta de gran interés con relación al régimen del concierto vasco y el convenio navarro aunque, también, para las CCAA de régimen común dada la existencia de tributos cedidos, desde la óptica normativa. La cuestión alcanza gran importancia asimismo para otros países comunitarios en los que encontramos entes territoriales autónomos como las Regiones y los Territorios de Ultramar o Colonias. El marco de referencia únicamente coincidirá con el territorio de la Región, Comunidad Autónoma o ente subestatal de que se trate cuando esté dotado de un nivel de autonomía suficiente (institucional, procedimental y económica), de manera que pueda afirmarse que la medida ha sido establecida por el mismo.

— La sentencia que dictó el TJCE el 11 de septiembre de 2008 ha profundizado en el significado y contenido de la autonomía procedimental y económica contempladas en la sentencia de Azores, referidos a la compleja realidad española. En especial, se dan algunas, no pocas, pistas de cómo deben interpretarse ambos conceptos. Se lleva a cabo una especie de examen puntual o "test de autonomía". De todas maneras, corresponde a nuestros tribunales decidir si concurren estos tres requisitos en la CA del País Vasco y los Territorios Históricos y la selectividad de las medidas fiscales adoptadas por las Haciendas vascas presentan un marco de referencia regional. Es importante precisar que el Tribunal basa sus conclusiones respecto a un marco de referencia en el que se considera conjuntamente la CA del País Vasco y los Territorios Históricos que la integran. En este sentido, el TSJPV ha estimado y confirmado que concurren los tres requisitos exigidos por el TJCE. La resolución de la cuestión prejudicial sentó las bases para que haya que concluir en que es posible que en el País Vasco exista una regulación específica del IS en lo atinente a ciertos aspectos como tipo de gravamen o deducciones, puesto que se dispone de una autonomía suficiente que hace que para considerar las medidas fiscales selectivas, desde el punto de vista territorial, hay que considerar un marco de referencia regional. Aunque han sido los tribunales españoles, por ahora el TSJPV, quien ha certificado, efectivamente, que se cumplen los requisitos de autonomía institucional, procedimental y económica. Habrá que esperar, la futura resolución del TS de los recursos de casación planteados, tras los pronunciamientos del TSJPV, para conocer y esclarecer la actual postura del órgano situado en la cúspide de nuestro Poder Judicial. A pesar del avance interpretativo de la Sentencia del TJCE con relación a la realidad española y vasca, quedan algunos interrogantes pendientes como qué sucede con la CA de Navarra, cuál debe ser el marco de referencia para las medidas tributarias adoptadas por los Territorios Históricos o, más allá todavía, cuál sería el marco de referencia en el caso, aunque sea hipotético, de que fuese un Territorio Histórico a título individual el que adoptase una medida fiscal selectiva; ¿la CA del País Vasco?

— La STPI de 18 de diciembre de 2008 aplicó la doctrina de la sentencia Azores a las medidas adoptadas por Gibraltar en cuanto a la reducción del tipo de gravamen del IS. En la medida en que se estima que goza de autonomía política, procedimental y financiera el enjuiciamiento adopta un marco de referencia limitado al ámbito de la colonia gibraltareña. No existe selectividad desde el punto de vista geográfico porque el marco de referencia sería Gibraltar y no el Reino Unido. Desde el punto de vista material, la Comisión no siguió los trámites oportunos para poder llegar a la conclusión de que las medidas favorecían a determinadas empresas y no alcanzaban justificación alguna. Por ello, tampoco se estima posible concluir que existe selectividad material de las medidas fiscales que implicaban una reducción del tipo de gravamen del IS. De ahí que se anula la Decisión de la Comisión consideró el régimen como Ayuda de Estado selectiva desde el punto de vista regional y material, no justificable y, por lo tanto, incompatible con la normativa comunitaria relativa a las ayudas y el mercado común. Quedan en el aire ciertas dudas en cuanto a si alguna de las medidas fiscales del régimen fiscal gibraltareño, de haberse seguido los cauces establecidos, podría considerarse selectiva desde el punto de vista material y, si ello fuese así, si podría considerarse justificada por la naturaleza y economía del sistema. A estos efectos, hay que tener en cuenta, como posibles elementos de análisis, que si bien el impuesto sobre el número de empleados y la tasa de registro se refieren a todas las empresas de Gibraltar, el impuesto por superficie ocupada únicamente se refiere a todas las sociedades que ocupen propiedades en Gibraltar con fines empresariales. A estos efectos, las empresas *offshore*, que no tienen presencia física en el Peñón, no están sujetas al Impuesto sobre la nómina ni al que grava la superficie, ya que no disponen de empleados ni de locales en Gibraltar. Sin embargo, el diseño de un régimen que supere los obstáculos desde el punto de vista de la selectividad material no sería una gran dificultad.

— Cualquier régimen que pueda suponer una ventaja para ciertas empresas en un determinado marco de referencia estatal o infraestatal puede integrar una ayuda selectiva incompatible con el Derecho Comunitario, a menos que alcance una justificación amparada en el TFUE (art. 107), fundamentalmente, a partir de la naturaleza o economía del sistema o su consideración como medidas regionales y selectivas justificadas. Así, determinadas medidas fiscales que fueron adoptadas o estuvieron vigentes hace algunos años tanto en el País Vasco como en Gibraltar, algunas de las cuales todavía están pendientes de resolución definitiva por el TJUE, tienen *a priori* imposible o difícil justificación que, no obstante e hipotéticamente, podría alcanzarse a partir de argumentos complementarios que llevasen a admitir de algún modo su selectividad material y, no por ello, incompatibilidad con las normas comunitarias.

El diverso alcance del *soft law* como instrumento interpretativo en la fiscalidad internacional y europea

FRANCISCO JOSÉ NOCETE CORREA
(Universidad de Castilla-La Mancha)

RESUMEN

Junto a las fuentes de creación del Derecho expresamente contempladas en cualquier sistema jurídico puede constatarse un incesante aumento de otras *técnicas normativas,* dotadas de un diverso alcance y significado, que ha resultado especialmente acusado en el ámbito del Derecho internacional como consecuencia inmediata de la proliferación de numerosas organizaciones internacionales.

Este diverso alcance que cabe atribuir a dichas *técnicas normativas* en función del sujeto que las origina se manifiesta también en el ámbito de la fiscalidad y resulta, a nuestro parecer, especialmente evidente al analizar y someter a comparación dos ramas de conocimiento dedicadas al estudio del fenómeno tributario, tales como el Derecho internacional tributario y el Derecho tributario europeo.

Tanto la presencia, en este último sector del ordenamiento jurídico, de un órgano jurisdiccional encargado de velar por la correcta aplicación e interpretación de la normativa europea, como la existencia de mecanismos coactivos a través de los que conseguir la efectividad de sus normas, pueden dotar al *soft law* emanado por las instituciones europeas de una mayor eficacia interpretativa en comparación con aquel otro adoptado por otras organizaciones internacionales, como es el caso de la OCDE.

I. INTRODUCCIÓN

Junto a las fuentes de creación del Derecho expresamente contempladas en cualquier sistema jurídico puede constatarse un incesante aumento de otras *técnicas normativas,* dotadas de un diverso alcance y significado, que ha resultado especialmente acusado en el ámbito del Derecho internacional como consecuencia inmediata de la proliferación de numerosas organizaciones internacionales (en adelante OOII).

En virtud de la finalidad para la que hayan sido constituidas y de las competencias que les hayan resultado atribuidas, las OOII desarrollarán, además de su propio Derecho institucional revestido de naturaleza obligatoria (cuando así se haya previsto expresamente), toda una suerte de *técnicas normativas* mediante las que expresan determinadas directrices generales, recomendaciones o meras pautas de conducta que, encuadrándose bajo la denominación genérica de *soft law*, no vienen a constituir, sin embargo, un grupo homogéneo en cuanto a su naturaleza o a la eficacia que puede derivarse de su utilización en un determinado razonamiento jurídico al constituir éstas cuestiones que sólo podrán resolverse atendiendo a las características que resultan inherentes a la organización internacional que las emana.

Este diverso alcance que cabe atribuir a estas *técnicas normativas* en función del sujeto que las origina se manifiesta, asimismo, en el ámbito de la fiscalidad y resulta, a nuestro parecer, especialmente evidente al analizar y someter a comparación dos ramas de conocimiento dedicadas al estudio del fenómeno tributario, tales como el Derecho internacional tributario y el Derecho tributario europeo.

II. EL *SOFT LAW* EN EL DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO

II.1. Consideraciones generales

La importancia adquirida por el *soft law* en el ámbito de la fiscalidad internacional se explica a partir de la constatación de la insuficiencia del propio sistema de fuentes del que se nutre el Derecho inter-

nacional tributario y que determina, a su vez, la inexistencia de un auténtico "ordenamiento fiscal internacional".

Entre las razones que explican esta insuficiencia, deben mencionarse las siguientes:

a) El mantenimiento por parte de los Estados de su soberanía tributaria, esto es, de una competencia exclusiva para diseñar sus propios regímenes tributarios sustantivos que admite, como únicas limitaciones, las asumidas en virtud de un acuerdo internacional[1].

b) La escasa o nula incidencia reconocida a la costumbre internacional en el ámbito tributario.

c) La escasa importancia práctica que, en ausencia de incorporación a un concreto tratado internacional, cabe atribuir a principios básicos de la fiscalidad internacional como los de reciprocidad, no discriminación o intercambio de información.

Es en este contexto, caracterizado por la consideración de los convenios para evitar la doble imposición internacional como la principal (si no, incluso, exclusiva) fuente normativa del Derecho internacional tributario, donde se ha manifestado, con mayor claridad, la importancia de los trabajos realizados por determinadas OOII desempeñando el papel de "creadoras" de una serie de *técnicas normativas* mediante las que se pretende suplir las carencias que presenta el sistema de fuentes del Derecho internacional tributario.

En este sentido, resulta especialmente relevante la labor desarrollada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante OCDE), organización internacional que tiene como finalidad promover el desarrollo económico, tanto de sus miembros como del conjunto de la sociedad internacional, y que establece la eliminación de la doble imposición internacional como uno de sus objetivos esenciales en el ámbito de la fiscalidad.

Ahora bien, aun reconociendo el importante papel asumido por la OCDE en el ámbito de la fiscalidad internacional, debemos tener presente que, a diferencia de la Unión Europea, la OCDE es una organización internacional que en ningún caso supone la creación de una comunidad de Derecho, pues:

a) Los Estados miembros no han realizado cesión alguna de soberanía en materia fiscal ni en ninguna otra.

b) No está dotada de órganos capaces de adoptar instrumentos jurídicos vinculantes, no pudiendo adoptar más que meras recomendaciones.

c) No está dotada de un órgano jurisdiccional encargado de resolver los conflictos que pudieran suscitarse en la aplicación de sus directrices, motivo que justifica el que, para la resolución de dichos conflictos, no pueda sino remitir al consenso o acuerdo amistoso entre Estados.

En definitiva, la OCDE es una organización internacional que pretende ofrecer *herramientas* útiles para la adopción de instrumentos normativos internacionales en el ámbito de la fiscalidad. En el desarrollo de esta función, la OCDE está sometida a una serie de limitaciones que inciden claramente sobre la eficacia jurídica que pueda reconocerse a tales herramientas, circunstancia que justifica el que, aun reconociendo la importante labor desarrollada por esta organización internacional en el fomento de la adopción de tratados internacionales de naturaleza fiscal, no podamos sino afirmar su incapacidad para emanar ningún tipo de norma jurídica o criterio interpretativo vinculante distintos de los adoptados por los propios Estados sobre la base de su propia soberanía.

Así pues, como sucede en el conjunto del Derecho internacional (y el Derecho internacional tributario no introduce ninguna especialidad en este sentido), el consenso libremente manifestado por Estados soberanos e independientes está presente tanto en la fase de producción de la norma jurídica como en las de aplicación y resolución de los conflictos que pueden derivarse de dicha aplicación.

[1] Cada Estado es, en definitiva, absolutamente libre de establecer los tributos que estime oportunos o incluso de no exigir tributo alguno sin tener que soportar por ello ningún tipo de presión o represalia ejercida por otros Estados, circunstancia que resulta todavía más evidente tras el giro operado en los últimos años en la definición y diseño de la política internacional sobre competencia fiscal perniciosa, modificando los criterios en base a los que cabe considerar a un determinado territorio como *paraíso fiscal* al pasar de sustentar dicha calificación en la existencia de una baja o nula tributación a considerar como criterio fundamental la inexistencia de un efectivo intercambio de información.

II.2. Eficacia jurídica de los modelos de convenio para evitar la doble imposición internacional: especial referencia al valor normativo del *MC OCDE*

Entre esas herramientas útiles ofrecidas por las organizaciones internacionales en el ámbito de la fiscalidad internacional destacan, por su especial trascendencia, los modelos de convenio para evitar la doble imposición internacional elaborados por la OCDE (en adelante *MC OCDE*) y por la ONU (en adelante *MC ONU*), si bien este último reviste una menor importancia ya que, como señala GARCÍA PRATS[2], aun habiendo nacido con la finalidad de complementar el *MC OCDE* adaptándose a las necesidades específicas de los países en vías de desarrollo, ha experimentado un significativo proceso de convergencia con dicho *Modelo de Convenio*.

La importancia de estos modelos de convenio radica, en palabras de GARCÍA PRATS[3], en su capacidad para servir de "[...] guía que fija el punto de partida en la negociación de los convenios fiscales, así como una estructura básica común a todos ellos, que permite, o al menos facilita, una interpretación y aplicación común o al menos coherente por parte de los Estados", mientras que su consideración de *soft law* deriva del hecho de que dicha estructura básica, así como los criterios de reparto de la competencia tributaria y el resto de pautas contenidos en los mismos, sean fruto del consenso internacional[4].

Ahora bien, reconociendo la trascendencia práctica y la importancia que corresponde fundamentalmente al *MC OCDE*, no podemos olvidar que, como ya señalábamos en el apartado anterior, la OCDE carece de poder normativo en materia tributaria, por lo que se limita a emitir unas *recomendaciones*[5] que, ya sea en forma de modelo de convenio o de comentarios al mismo, carecen de eficacia jurídica alguna distinta a la de constituir el soporte para la suscripción de acuerdos internacionales por parte de los Estados (por cuanto respecta al *MC OCDE*) o a la de servir de mecanismos válidos para la interpretación de los convenios de doble imposición suscritos sobre la base del *MC OCDE* (por cuanto respecta a los *Comentarios*), sin que en ningún caso pueda atribuírseles la naturaleza ni la eficacia que corresponden a las normas jurídicas[6].

Así pues, resulta evidente que es el consenso manifestado libre y voluntariamente por dos Estados en torno a un articulado concreto el que convierte en convenio de doble imposición y, por ende, en norma jurídica, aquello que hasta ese momento sólo era un documento que servía de base a la negociación. Ello no implica, sin embargo, que la funcionalidad de estos instrumentos se agote en ese mismo instante, sino que, por el contrario, los *Comentarios* al *MC OCDE* comenzarán a cumplir su función primordial a partir de ese momento.

Aunque los Estados sólo negocian y aprueban el articulado de un determinado convenio y no los *Comentarios* que el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE haya podido elaborar respecto de cada uno de esos artículos, lo cierto es, como señalan CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ[7], que los *Comentarios* constituyen un ejemplo de *soft law* que puede verse reforzado en determinadas ocasiones, como sucede cuando los Estados contratantes manifiestan en el Protocolo adjunto al convenio de doble imposición su intención de seguir las interpretaciones realizadas en aquéllos. Así ocurre, por ejemplo, en los convenios de doble imposición suscritos por España con Croacia y Costa Rica, respectivamente, en los que acepta como mecanismo válido de interpretación los *Comentarios* al *MC OCDE* existentes a la fecha de suscripción del convenio de doble imposición y los posteriores, o los *Comentarios* al *MC OCDE* en su versión de 2003.

---

[2] GARCÍA PRATS, F. A.: "Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición", *Crónica Tributaria*, núm. 133, 2009, pág. 105.

[3] GARCÍA PRATS, F. A.: "Los modelos de convenio...", *op. cit.*, pág. 107.

[4] Razón por la que coincidimos con GARCÍA PRATS al negar al MC de los Estados Unidos de América tal calificación. *Vid.* GARCÍA PRATS, F. A.: "Los modelos de convenio...", *op. cit.*, pág. 106.

[5] Sobre la ausencia de poderes normativos de la OCDE y su capacidad para emitir recomendaciones, véase CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: "Los tratados internacionales. Los convenios de doble imposición en el ordenamiento español: naturaleza, efectos e interpretación", en CARMONA FERNÁNDEZ, N.: *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea 2009*, CISS, Madrid, 2009, pág. 72.

[6] Aspecto sobre el que ya han tenido ocasión de pronunciarse, en nuestro ordenamiento jurídico, tanto el Tribunal Económico Administrativo Central (Resolución núm. 2335/2002, de 02-02-2006, fundamento de derecho decimocuarto) como nuestro Tribunal Supremo (Sentencia de 15.04.2003, recurso de casación núm. 2891/1998, fundamento jurídico quinto).

[7] *Vid.* CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: "Los tratados internacionales. Los convenios de doble imposición en el ordenamiento español: naturaleza, efectos e interpretación", en CARMONA FERNÁNDEZ, N.: *Convenios fiscales...*, *op. cit.*, pág. 74.

Al margen de supuestos de este tipo, los Estados no se hallan vinculados jurídicamente por la interpretación contenida en los *Comentarios*, por lo que inferir su carácter vinculante basándose en su aceptación implícita por aplicación de la teoría de los actos propios cuando el Estado no haya formulado las correspondientes *observaciones*, supone obviar el papel concedido a la voluntad manifestada por los Estados en el Derecho internacional para asumir obligaciones (sólo mediante tratados internacionales) o para resolver los conflictos que puedan suscitarse (mediante acuerdos amistosos).

En este mismo sentido, no debe olvidarse que tanto las *reservas* manifestadas al articulado del *MC OCDE* como las *observaciones* formuladas frente a sus *Comentarios* pueden servir para conocer cuál es el punto de partida asumido por un determinado Estado en el proceso negociador, pero en ningún caso puede ni suplir la voluntad estatal manifestada en una determinada cláusula de un convenio concreto ni impedir la utilización del resto de mecanismos de interpretación legal y convencionalmente previstos.

Igualmente criticable resulta la consideración que realizan determinados órganos jurisdiccionales (como es el caso de nuestro Tribunal Supremo) al atribuir a los Comentarios el carácter de «interpretación auténtica» de los convenios de doble imposición[8], pues ello supone desconocer las reglas de interpretación de los tratados internacionales especificadas en los artículos 31 a 33 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados y atribuir una competencia normativa a un ente, el Comité de Asuntos Fiscales OCDE, que no la tiene reconocida.

Las afirmaciones que hemos realizado hasta el momento no suponen, sin embargo, desconocer la importancia que corresponde a los Comentarios al *MC OCDE* como elemento interpretativo de los convenios de doble imposición suscritos por los Estados conforme al *MC OCDE*, tal y como han admitido algunos de nuestros órganos jurisdiccionales[9] al afirmar que una posición basada en los Comentarios al *MC OCDE* constituyen una interpretación razonable capaz de eximir de responsabilidad al contribuyente por la comisión de una infracción tributaria.

III. EL *SOFT LAW* EN EL DERECHO TRIBUTARIO EUROPEO

III.1. Consideraciones generales

La UE es una organización internacional de integración que presenta múltiples singularidades, tanto institucionales como jurídicas, que se manifiestan en todos los sectores en los que la Unión despliega su actividad (incluyendo el ámbito de la fiscalidad) y que, al mismo tiempo, sirven para diferenciarla del resto de organizaciones internacionales.

Entre las singularidades institucionales, quizás la más significativa sea la existencia de una cesión del ejercicio de competencias soberanas por parte de sus Estados miembros, circunstancia que determina que la UE, lejos de asumir una mera función de concertación, ejercite las competencias cedidas a través de sus propios órganos adoptando actos normativos que surten efectos inmediatos en los sistemas jurídicos de sus Estados miembros.

Esa cesión del ejercicio de competencias que hemos identificado como la principal singularidad institucional de la UE es la que determina, a su vez, una de las principales singularidades jurídicas de la Unión al constituir la razón que justifica que los actos emanados de las instituciones europeas resulten jurídicamente vinculantes para todos los Estados miembros y su cumplimiento pueda ser exigido por los ciudadanos europeos, afirmación que no significa, sin embargo, que todos los actos emana-

[8] En este mismo sentido se pronuncian, entre otros, BUITRAGO DÍAZ, E.: "El valor de los comentarios a los MC OCDE y ONU en la práctica española. Aproximación crítica", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 2/2005, págs. 1 y 2 de la edición electrónica, disponible en *www.westlaw.es*; CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: "Los tratados internacionales. Los convenios de doble imposición en el ordenamiento español: naturaleza, efectos e interpretación", en CARMONA FERNÁNDEZ, N.: *Convenios fiscales...*, *op. cit.*, pág. 75; GARCÍA PRATS, F. A.: "Los modelos de convenio...", *op. cit.*, págs. 107 y 108; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: "Interpretación y aplicación de las normas en el contexto del Derecho tributario internacional", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 800/2010, pág. 1 de la edición electrónica, disponible en *www.westlaw.es*.

[9] Así lo destacan CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ en relación con la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 24.02.2005. *Vid.* CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: "Los tratados internacionales. Los convenios de doble imposición en el ordenamiento español: naturaleza, efectos e interpretación", en CARMONA FERNÁNDEZ, N.: *Convenios fiscales...*, *op. cit.*, pág. 78.

dos de las instituciones europeas resulten jurídicamente vinculantes, como igualmente cierto resulta afirmar que las singularidades jurídicas de la UE no se agotan con la posibilidad de emanar actos normativos vinculantes en aquellas materias cuya competencia le haya resultado expresamente atribuida en los tratados constitutivos ya sea de manera exclusiva o compartida.

Así, junto a aquellos actos normativos dotados de fuerza jurídica vinculante podemos identificar un catálogo cada vez más amplio de reglas de conducta, instrumentos interpretativos o acuerdos políticos que, desprovistos de ese carácter vinculante, no pueden considerarse, como señaló el Tribunal de Justicia en el asunto *Grimaldi*, como absolutamente incapaces de producir determinados efectos jurídicos[10].

La afirmación del principio de no discriminación y del conjunto de las libertades europeas como elementos esenciales del sistema jurídico europeo capaces de proyectarse sobre todas las materias susceptibles de incidir en el proceso de integración europea constituye un terreno fértil para la utilización de estas *técnicas normativas*, aun con la única finalidad de integrar de forma coherente y en un único documento las consecuencias que derivan de la aplicación de estos principios en sectores que, como el de la fiscalidad directa, no integran el catálogo de competencias expresamente atribuidas a las instituciones europeas por los tratados constitutivos[11].

Las instituciones europeas recurren cada vez con mayor asiduidad a la utilización de estas *técnicas normativas* para desarrollar las competencias explícita o implícitamente atribuidas por los tratados constitutivos con un margen de maniobra del que no gozan al acudir a instrumentos normativos reglados, aunque es esta misma flexibilidad, tanto en las formas en las que puede presentarse como en el valor que puede corresponder a cada uno los distintos instrumentos que conforman el *soft law* europeo, la que provoca la imposibilidad de determinar apriorísticamente el alcance que corresponde a cada una de estos instrumentos, incluso cuando reciben la misma denominación.

En efecto, al margen de su consideración como actos no vinculantes y de la distinción que suele realizarse entre actos *típicos* y *atípicos* en función de que se encuentren o no expresamente contemplados en los tratados constitutivos, los actos que integran el *soft law* europeo se caracterizan por una indefinición y una falta de claridad conceptual que resulta extensible incluso a aquellos expresamente contemplados en el TFUE, como sucede con las *Recomendaciones* y *Dictámenes*, y no sólo en lo que respecta al deslinde entre ambos[12], sino también en lo concerniente a la determinación del alcance de instrumentos que, recibiendo una misma denominación, pueden tener un valor normativo distinto[13].

Es en este contexto de indefinición en el que, como señala ALONSO GARCÍA[14], el Tribunal de Justicia ha elaborado una consolidada jurisprudencia en base a la que, para determinar el alcance jurídico de un determinado instrumento de *soft law*, resulta necesario acudir al contenido del acto en cuestión en detrimento de su presentación formal.

III.2. Funcionalidad del *soft law* en el Derecho tributario europeo: especial referencia a su utilización como parámetro interpretativo

Atendiendo a la doctrina jurisprudencial a la que acabamos de referirnos, no resulta posible establecer una clasificación formal de los distintos instrumentos que integran el *soft law* europeo que nos permita identificar, con carácter previo, cuáles son los efectos que pueden derivarse de la utilización

[10] STJCE de 13 de diciembre de 1989, *Grimaldi*, asunto C-322/88, apartado 32.

[11] Por ejemplo, documentos que contengan un resumen de la jurisprudencia del TJUE o la doctrina de la Comisión sobre una determinada materia. La eficacia de estos instrumentos de *soft law*, entendida como capacidad o aptitud para determinar o incidir sobre la conducta de un determinado Estado miembro, sería mucho mayor que la correspondiente al *soft law* adoptado por otras organizaciones internacionales.

[12] Aunque no resultan fácilmente distinguibles, parece aceptarse que, mientras que el primero de los actos mencionados invita normalmente a seguir una determinada conducta o a modificar una situación o comportamiento, en el Dictamen se expresaría una opinión sobre un determinado asunto.

[13] Así sucede, por ejemplo, con los dictámenes, entre los que debemos distinguir los que constituyen un instrumento de *soft law* expresamente previsto en el artículo 288 TFUE de aquellos otros emitidos por la Comisión al amparo del artículo 258 TFUE para iniciar un procedimiento de infracción contra un Estado miembro por vulneración del Derecho comunitario, pues resulta evidente que estos últimos resultan vinculantes para el Estado infractor, que deberá eliminar las medidas contrarias al ordenamiento comunitario en el plazo concedido por la Comisión o someterse a un procedimiento jurisdiccional por incumplimiento.

[14] *Vid.* ALONSO GARCÍA, R.: "El *soft law* comunitario", en *Revista de Administración Pública*, núm. 154, 2001, pág. 84.

de cada uno de ellos, razón por la que, aun destacando la especial importancia que en materia fiscal pueden revestir instrumentos como las *comunicaciones*[15], únicamente podremos realizar una clasificación funcional en virtud del diferente papel que pueden desempeñar los instrumentos de *soft law* en el ámbito de la fiscalidad europea.

Así, podemos referirnos en primer lugar a la función desarrollada por los instrumentos de *soft law* en cuanto "anticipación o avance del *hard law*", sobre todo en aquellos sectores en los que, como sucede en el ámbito de la imposición directa, resulta dudosa la competencia de las instituciones europeas para adoptar instrumentos de naturaleza imperativa. Como señala GRIBNAU[16], nos encontramos ante documentos que tienen una función preparatoria o informativa en los que, lejos de establecerse reglas de conducta que indiquen claramente el comportamiento a seguir por sus destinatarios, se manifiesta la conveniencia de adoptar instrumentos normativos vinculantes sobre una determinada materia al tiempo que se realizan propuestas acerca de su posible contenido sustantivo[17].

Una segunda categoría dentro de esta clasificación funcional sería la que analizaría la importancia del *soft law* en "cuanto parámetro interpretativo del *hard law*", una función que resulta especialmente relevante en la medida en que, como señala ALONSO GARCÍA[18], puede servir para clarificar y dotar de coherencia a las normas de Derecho imperativo existentes en aquellos sectores que resulten particularmente conflictivos, proporcionando a las Administraciones y a los ciudadanos europeos una mayor seguridad jurídica.

El de la fiscalidad constituye, sin duda, uno de esos sectores particularmente conflictivos en el que los instrumentos de *soft law* han proliferado con la finalidad de proporcionar a los operadores jurídicos orientaciones sobre la interpretación y aplicación de las normas de Derecho imperativo vigentes en este ámbito, llegando incluso a establecerse, a nivel doctrinal, una distinción entre *instrumentos interpretativos* e *instrumentos decisionales*[19] que puede resultar útil a la hora de delimitar la eficacia jurídica que puede corresponder a las normas de *soft law* adoptadas en el sector de la fiscalidad según asuman una función fundamentalmente interpretativa o aplicativa.

Atendiendo a dicha clasificación, nos encontraremos ante un *instrumento de soft law de carácter interpretativo* cuando su finalidad esencial sea la de clarificar el sentido de las normas que integran el sistema jurídico comunitario. En el desarrollo de esta función interpretativa, resulta particularmente reseñable la estrecha relación existente en el ámbito de la fiscalidad directa entre los instrumentos de *soft law* elaborados por las instituciones europeas y los pronunciamientos del Tribunal de Justicia, pues, si bien es cierto que la última de las instituciones mencionadas ha realizado un considerable esfuerzo al especificar el significado que debe atribuirse al principio de no discriminación y al conjunto de las libertades comunitarias determinando el alcance que estas normas de Derecho originario pueden revestir en los supuestos concretos sometidos a su conocimiento, no es menos cierto que los instrumentos de *soft law* y, especialmente las Comunicaciones interpretativas elaboradas por la Comisión, han servido para sistematizar esa jurisprudencia realizando una labor de generalización y abstracción que ha permitido identificar determinadas reglas, máximas o líneas de actuación seguidas por el Tribunal de Luxemburgo al analizar supuestos concretos que presentaban rasgos comunes[20].

---

[15] En tanto las mismas permiten, en palabras de ALONSO GARCÍA, "... presentar de manera sistemática los principios que presiden un determinado sector, aportando precisiones, generalmente de la mano de la doctrina y, sobre todo, de la jurisprudencia de Luxemburgo, a partir de las cuales ofrecer a las Administraciones nacionales y a los operadores económicos un marco de referencia claro y coherente". *Vid.* ALONSO GARCÍA, R.: "El *soft law* comunitario", *op. cit.*, pág. 72.

[16] GRIBNAU, H.: "Per una maggiore legittimazione della soft law nel Diritto Tributario dell'Unione Europea", en DI PIETRO, A. (coord.): *Per una Costituzione fiscale europea*, Cedam, Padova, 2008, pág. 161.

[17] Quizás uno de los ejemplos más importantes de este tipo de instrumentos preparatorios sea el conocido como *Informe Ruding* (*Conclusions and Recommendations of the Committee of Independent Experts on Company Taxation*), de marzo de 1992.

[18] ALONSO GARCÍA, R.: "El *soft law* comunitario", *op. cit.*, pág. 79.

[19] *Vid.* GRIBNAU, H.: "Per una maggiore legittimazione della soft law nel Diritto Tributario dell'Unione Europea", en DI PIETRO, A. (coord.): *Per una Costituzione...*, *op. cit.*, pág. 163.

[20] En el ámbito estrictamente tributario cumplen esta función, entre otras, las Comunicaciones de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social *Imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros* [COM (2006) 825 final, de 19.12.2006] y *Aplicación de medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa dentro de la UE y en relación con terceros países* [COM (2007) 785 final, de 10.12.2007], en las que se ha realizado un importante esfuerzo de concreción de la jurisprudencia emanada del TJUE en materia de imposición de salida y de medidas antiabuso, respectivamente.

No obstante, el alcance del *soft law* como instrumento interpretativo no se agota, en nuestra opinión, en el cumplimiento de esa función de servir de mero soporte en el que se concretan las máximas jurisprudenciales emanadas de la práctica decisional del TJUE, pues la experiencia nos demuestra que esta estrecha relación entre la jurisprudencia comunitaria y el *soft law* no es exclusivamente unidireccional, existiendo supuestos en los que la interpretación del Derecho originario contenida inicialmente en un instrumento de *soft law* ha resultado posteriormente plasmada en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Así sucedió, por ejemplo, con la *Recomendación de la Comisión, de 21 de diciembre de 1993, relativa al régimen tributario de determinadas rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro distinto de aquel en el que residen*[21], cuyo contenido esencial resultó posteriormente asumido por el Tribunal de Luxemburgo en el asunto *Schumacker*[22] y en toda la jurisprudencia desarrollada a partir de ese pronunciamiento en materia de comparabilidad entre sujetos residentes y no residentes[23].

En la citada Recomendación, la Comisión, consciente de su falta de competencia para adoptar normas de naturaleza imperativa en una materia relacionada con la fiscalidad directa, desarrolla su actuación mediante la adopción de un instrumento de *soft law* en el que, lejos de dirigir una mera invitación a los Estados miembros, realiza una interpretación del principio de no discriminación y de las libertades comunitarias con la que persigue una doble finalidad:

a) Comunicar a los Estados miembros que la ausencia de competencia en materia de fiscalidad directa no le impediría adoptar medidas coactivas[24] contra aquellos Estados que, no aceptando la interpretación realizada por la Comisión, continuaran contraviniendo el principio de no discriminación y las libertades comunitarias.

b) Influir en la decisión que el Tribunal de Luxemburgo debía adoptar en el asunto *Schumacker*[25], permitiendo que la interpretación del Derecho originario contenida en la Recomendación obtuviera un respaldo jurisprudencial que le garantizase que los recursos por incumplimiento que podría plantear en el futuro contra los Estados miembros que no observaran la Recomendación se resolverían conforme a la interpretación del principio de no discriminación y de las libertades comunitarias realizada por la Comisión.

Atendiendo a las consideraciones realizadas, no podemos negar el importante alcance que puede corresponder a los instrumentos de *soft law* de carácter interpretativo, especialmente cuando son utilizados por la Comisión como instrumento mediante el que ejercer la función, expresamente reconocida en el artículo 17 del Tratado de la Unión Europea[26], de supervisión de la aplicación del Derecho de la Unión bajo la supervisión del Tribunal de Justicia, máxime cuando esa interpretación contenida en el instrumento de *soft law* puede hacerse efectiva mediante la utilización de procedimientos de naturaleza coactiva.

Dentro de esta utilización como parámetro interpretativo del *hard law* podemos identificar, como ya anticipábamos más arriba, determinados *instrumentos de soft law que presentan un carácter decisional* en cuanto pueden ser utilizados por las instituciones europeas como mecanismo mediante el que completar la legislación comunitaria existente en aquellos ámbitos materiales en los que goza de cierto margen de discrecionalidad. Es el caso, por ejemplo, de la *Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas*[27], pues, como bien indica MANZANO SILVA[28], las indicaciones que en la misma se

---

[21] Recomendación 94/79/CE, publicada en *Diario Oficial* L 039, de 10.02.1994.

[22] Sentencia de 14 de febrero de 1995, asunto C-279/93.

[23] Entre otras, en las sentencias de 11 de agosto de 1995 (asunto *Wielocx*, C-80/94), de 27 de junio de 1996 (asunto *Asscher*, C-107/94), de 14 de septiembre de 1999 (asunto *Gschwind*, C-391/97) y de 1 de julio de 2004 (asunto *Wallentin*, C-169/03).

[24] La Recomendación se refiere, en su consideración general séptima, a la posibilidad de utilizar los procedimientos de infracción como modo de garantizar "... el respeto absoluto de los principios fundamentales del Tratado de los que debe gozar el ciudadano europeo".

[25] La propia Recomendación hace referencia, en su consideración general sexta, al planteamiento de la cuestión prejudicial en el asunto Schumacker y a que en ella se suscitaba un supuesto de hecho que no había sido objeto de análisis por parte del Tribunal de Luxemburgo.

[26] Versión Consolidada del Tratado de la Unión Europea, publicada en *DO* C 115, de 9.5.2008.

[27] Publicada en *DO* C 384, de 10.12.1998.

[28] MANZANO SILVA, E.: "La adecuación del régimen tributario gibraltareño a las normas comunitarias sobre ayudas de estado a la luz de la reciente jurisprudencia comunitaria", *Nueva Fiscalidad*, núm. 3/2009, pág. 151.

contienen son tan importantes que han llegado a incidir sobre la propia delimitación del concepto de ayuda de Estado contemplado en el actual artículo 107 TFUE al identificar los requisitos que deben concurrir para que una medida de esta naturaleza sea considerada contraria al ordenamiento jurídico comunitario.

No es por ello de extrañar que autores como MARTÍN LÓPEZ[29] hayan afirmado que esta Comunicación se erige en paradigma de un sedicente poder normativo "... cuyos efectos jurídicos en cierto grado se asimilan, pese a conformarse *stricto sensu* como un instrumento de *soft law*, a los dimanantes de la aprobación de un acto de Derecho comunitario de naturaleza vinculante –*i.e.*, a los característicos del *hard law*–", ya que, como indica el mismo autor, atendiendo a las amplias facultades discrecionales conferidas a la Comisión en el procedimiento de control de las ayudas de Estado, los Estados miembros deberán adecuar su conducta al contenido de dicha Comunicación si quieren evitar ser los destinatarios de determinadas medidas de carácter coactivo mediante las que se les obligue a suprimir o modificar su normativa fiscal interna.

Nos encontramos, en consecuencia, ante "instrumentos de *soft law* susceptibles de ser aplicados mediante instrumentos de *hard law*", una tipología que reviste una entidad suficiente como para integrar una nueva categoría dentro de la clasificación funcional que venimos realizando y que encontraría en el *Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas*[30] su máximo exponente.

En efecto, aunque el citado instrumento constituía en puridad un acuerdo de naturaleza política en el que los Estados miembros identificaban algunas medidas fiscales potencialmente lesivas y asumían el compromiso de proceder a una revisión de las mismas, la afirmación realizada en la letra J de dicho documento al señalar que algunas de esas medidas eran susceptibles de ser calificadas también como ayudas de Estado abrió, como certeramente apunta MARTÍN LÓPEZ[31], la vía para que la Comisión pudiera utilizar un mecanismo de carácter coactivo, como es el procedimiento para el control de las ayudas de Estado contemplado en los artículos 107 a 109 TFUE, a fin de conseguir la efectividad de un instrumento de *soft law*. La Comisión no tardó en hacer uso de esta posibilidad iniciando procedimientos formales de investigación en materia de ayudas de Estado en relación con 11 de las medidas fiscales nacionales consideradas potencialmente lesivas en el Código de Conducta[32].

La posibilidad de acudir a mecanismos coactivos como la apertura de procedimientos formales de investigación en materia de ayudas de Estado o procedimientos de infracción por vulneración del ordenamiento jurídico comunitario, así como la capacidad de plantear el correspondiente recurso por incumplimiento ante el TJUE cuando el Estado miembro no acate el Dictamen vinculante con el que suelen concluir estos procedimientos, confiere a los instrumentos europeos de *soft law* una especial capacidad para influir sobre la voluntad estatal que no puede predicarse respecto de los adoptados en el seno de otras organizaciones internacionales.

Concluiremos nuestra exposición refiriéndonos a la posible utilización del "*soft law* como «vehículo» de traslación y/o aplicación de principios jurídicos" dependiendo de que los mismos constituyan un soporte válido en el que plasmar este tipo de normas, o bien determinen la necesidad de tomar en consideración ciertos principios, en particular aquellos que, con miras a garantizar la seguridad jurídica de los ciudadanos europeos, pueden desplegar un efecto *autolimitador* de las potestades que corresponden a la institución europea que adopte el referido instrumento de Derecho indicativo.

En el primero de los supuestos mencionados no se nos plantea duda alguna sobre el alcance que puede atribuirse al concreto instrumento de *soft law* analizado, pues el acto en sí no constituye sino un mero instrumento mediante el que expresar principios generales del Derecho o principios específicos del ordenamiento jurídico europeo que, si bien están dotados de un alto grado de abstracción, gozan de naturaleza vinculante. Así puede afirmarse, por ejemplo, que el verdadero valor jurídico que corres-

---

[29] MARTÍN LÓPEZ, J.: *Competencia fiscal perniciosa y ayudas de Estado en la Unión Europea,* Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, páginas 239 y ss.

[30] Adoptado con fecha de 1 de diciembre de 1997 por Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo.

[31] MARTÍN LÓPEZ, J.: *Competencia fiscal perniciosa...*, *op. cit.,* pág. 238.

[32] *Vid.* GRIBNAU, H.: "Per una maggiore legittimazione della soft law nel Diritto Tributario dell'Unione Europea", en DI PIETRO, A. (coord.): *Per una Costituzione...*, *op. cit.*, pág. 159.

ponde a la *Recomendación de 21 de diciembre de 1993* antes mencionada no deriva, en absoluto, de la naturaleza formal que la misma revestía, sino de la concreción que en dicha Recomendación se realiza de los principios de no discriminación y libre circulación de personas al entender que tales principios prohibían que un no residente que se encontraba en una situación comparable a la de un sujeto residente pudiera verse sometido a un tratamiento fiscal más gravoso por no tomar en consideración sus circunstancias personales y familiares a la hora de determinar su capacidad contributiva.

Por otro lado, en el segundo de los supuestos, estaríamos haciendo referencia al papel que pueden desempeñar principios como la prohibición de ir contra los actos propios o el de confianza legítima ante las manifestaciones realizadas en un determinado instrumento de *soft law*. En este sentido resulta suficientemente ejemplificadora la afirmación realizada, por ejemplo, en el artículo 14.1 del *Reglamento (CE) núm. 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE*, al establecer que la Comisión no exigirá la recuperación de una ayuda de Estado considerada ilegal si ello fuera contrario a un principio general del ordenamiento jurídico europeo, entendiendo la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo y la propia Comisión que la orden de recuperar la ayuda supondrá una infracción a un principio general del ordenamiento jurídico europeo cuando, "debido a una actuación de la Comisión", exista por parte del beneficiario legítima confianza de que la ayuda es conforme al Derecho europeo[33].

En nuestra opinión, atendiendo a la ampliación de la posibilidad de invocar el principio de confianza legítima respecto de todo operador económico en relación con el cual una institución comunitaria ha generado esperanzas fundadas que parece derivarse de la jurisprudencia emanada en el asunto *Van den Bergh en Jurgens*[34], nada impide que las manifestaciones realizadas en instrumentos de *soft law* puedan ser consideradas como una de las actuaciones de las instituciones europeas, en particular de la Comisión, capaces de suscitar dicha confianza legítima y de producir efectos jurídicos tan importantes como el de no exigir la recuperación de la ayuda ilegal.

IV. CONCLUSIONES

Atendiendo a las consideraciones realizadas a lo largo de este trabajo resulta, en nuestra opinión, evidente que, aun quedando englobados en una misma categoría jurídica, los instrumentos de *soft law* existentes en el ámbito tributario presentan un significado diverso y pueden cumplir funciones distintas según se integren en el Derecho internacional tributario o en el Derecho tributario europeo.

Así, sin negar la relevancia y trascendencia práctica que revisten los instrumentos de *soft law* (especialmente el *MC OCDE*) en el ámbito de la fiscalidad internacional, no podemos obviar que los mismos se integran en un ordenamiento jurídico caracterizado por la necesaria concurrencia de la voluntad estatal tanto en la fase de elaboración como en la de aplicación de sus normas, circunstancia que incide sobre el alcance jurídico que puede llegar a atribuírsele.

Por el contrario, las especiales características del ordenamiento jurídico europeo inciden de manera directa en el alcance que deba atribuirse a los instrumentos de *soft law* existentes en el ámbito de la fiscalidad europea. Así, cualquier consideración al respecto debe partir de la constatación de la imposibilidad de realizar una determinación única y apriorística del valor que puede corresponder a dichos instrumentos, admitiendo que su alcance será diverso tal y como deriva de la jurisprudencia emanada del TJUE sobre esta cuestión, atendiendo al contenido y no a la forma que presente cada instrumento de *soft law*.

El hecho de que el TJUE tenga la última palabra a la hora de determinar los efectos jurídicos que pueden corresponder a los instrumentos de *soft law* atendiendo al análisis del contenido del acto en cuestión en lugar de a su presentación formal es una de las circunstancias que permiten avalar la existencia de diferencias notables entre el *soft law* presente en el Derecho tributario europeo y el existente en el Derecho internacional tributario, tanto por lo que concierne a las funciones que pueden desempeñar como al alcance jurídico que se les puede llegar a atribuir.

---

[33] Véase el apartado 111 de la Decisión de la Comisión de 17 de febrero de 2003 (2003/515/CE), relativa al régimen de ayudas ejecutado por los Países Bajos a favor de las actividades de financiación internacional (*DO* L 180 de 18.07.2003).

[34] *Vid*. apartado 44 de la STJCE de 11 de marzo de 1987, asunto 265/85, *Van den Bergh en Jurgens/Comisión*; apartado 147 de la STJCE de 22 de junio de 2006, asuntos acumulados 182/03 y 217/03, Reino de Bélgica/Comisión.

En efecto, la existencia de un órgano jurisdiccional encargado de velar por la correcta aplicación e interpretación del ordenamiento jurídico europeo aparece como una circunstancia determinante a la hora de afirmar ese mayor valor que debe concederse a un instrumento de *soft law* en el Derecho tributario europeo, ya sea al servir de base al propio TJUE para resolver asuntos concretos aplicando las normas de *hard law* interpretadas conforme a los instrumentos de Derecho indicativo emanados de las instituciones comunitarias (como sucedió con la *Recomendación de 21 de diciembre de 1993* que posteriormente sirvió de base al Tribunal para resolver el asunto *Schumacker*), ya sea para ver plasmada su práctica decisional en documentos en los que, haciendo abstracción de los hechos presentes en el caso concreto, se sistematiza y da coherencia a una doctrina esencialmente casuística que puede, al mismo tiempo, servir de punto de partida para un posterior desarrollo normativo de las materias afectadas.

En definitiva, consideramos que la diferencia esencial entre los instrumentos de *soft law* presentes en el Derecho internacional tributario y el Derecho tributario europeo radica en que estos últimos constituyen, normalmente, especificaciones de normas originarias de naturaleza imperativa que se integran en un sistema jurídico dotado, a diferencia de lo que sucede con otras organizaciones internacionales como la OCDE, de mecanismos coactivos a través de los que conseguir la efectividad de sus normas jurídicas.

Interpretación administrativa de las normas tributarias a través de consultas: los roles de la Dirección General de Tributos y de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

LILO PIÑA GARRIDO
Instituto de Estudios Fiscales

I. LAS CONSULTAS ADMINISTRATIVAS EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

En los art. 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria –LGT– se regula la figura de las consultas tributarias escritas a través de las cuales los contribuyentes pueden plantear a la Administración Tributaria sus dudas acerca del régimen jurídico de las operaciones económicas que planean realizar[1].

La competencia para contestar a estas consultas –aspecto en el que nos centraremos en esta Comunicación– se atribuye "a los órganos de la Administración Tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación" –apdo 5 del art. 88–. El reglamento de aplicación de los tributos[2] concreta esta disposición legal y señala que el órgano competente es la Dirección General de los Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda –art. 65 RD–[3].

Esto no ha sido siempre así. La LGT de 1963 no regulaba específicamente este aspecto; fue la reforma de 1985[4] la que llenó aquella laguna al ordenar en el nuevo art. 107.5 de la LGT que "la competencia para evacuar estas consultas será de los órganos directivos que tengan atribuida la facultad reglamentaria en el orden tributario general o en el de los distintos tributos, su iniciativa, propuesta o interpretación", esto es, la Dirección General de Tributos. Hasta entonces habían sido las Delegaciones de Hacienda las que habían venido respondiendo a las consultas de los obligados tributarios. En aquel momento, este cambio, que suponía la atribución de competencias a favor de los órganos centrales de la Administración Tributaria, se saludó y justificó con base en los principios de unidad de decisión y coordinación de criterios. Sin embargo, hubo voces que estimaron "gravemente errónea" esta opción, afirmando que se alejaba de los modelos de Derecho Comparado, y asimilaba o al menos acercaba en demasía esta figura de las consultas a la de las órdenes interpretativas del entonces art. 18 LGT –actual art. 12–. Este sector de la doctrina defendía la atribución –la devolución, en realidad– de la competencia para resolver las consultas a los órganos de gestión "porque las interpretaciones que plasman en las contestaciones son sustancialmente idénticas a las que ordinariamente realizan en el desarrollo de sus tareas diarias de aplicación de las normas tributarias"[5].

---

[1] Nos vamos a centrar en las consultas relativas a tributos estatales y en las competencias de los órganos de la Administración Tributaria estatal. No nos referiremos, por tanto, ni a CCAA, ni a CCLL.

[2] RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (*vid.* art. 65-68).

[3] Y es que de acuerdo con el RD 1127/2008, 4 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Economía y Hacienda, la Dirección General de Tributos ejercerá competencias como "el análisis y diseño de la política global de ingresos públicos, en lo relativo al sistema tributario" o "la propuesta, elaboración e interpretación de la normativa del régimen tributario general y de las figuras tributarias no atribuidas expresamente a otros órganos directivos de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos…" –art. 4.1, apdos a y b–.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria, sin embargo, se ocupa de la "aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero…" y por ello le corresponde "desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario estatal y el aduanero se apliquen con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios, mediante los procedimientos de gestión, inspección y recaudación…" –art. 103.uno.2 y 3 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991–.

[4] Reforma llevada a cabo por la Ley 10/1985, de 26 de abril, y que comenta ZORNOZA en su trabajo "Interpretación administrativa y consulta tributaria (Consideraciones sobre la reforma del art. 107 de la Ley General Tributaria)".

[5] ZORNOZA, pp. 472-3. Este autor, después de augurar posibles graves problemas prácticos en el funcionamiento de la consulta tributaria, expresa incluso su esperanza de "que se atienda prontamente a su solución, al amparo de la ambigua redacción

Ciertamente en otros países la competencia para resolver las consultas de los contribuyentes corresponde a los órganos de gestión tributaria, al menos este es el caso de Holanda, EEUU, Australia o Canadá[6]. En Italia existe un sistema de doble instancia, en el que en primer lugar responde la Delegación regional de la Agencia Tributaria y en segundo, si el contribuyente lo pide, un *Comitato consultivo per la applicazione delle norme antielusive*, que es un órgano formado por representantes de distintos sectores[7] nombrados para un período de cuatro años. Y en Suecia la respuesta de las consultas corresponde a un órgano independiente de los de gestión y recaudación tributarios, el *National Council for Advance Tax Rulings*, compuesto por dos secciones –una para impuestos directos y otra para indirectos– de ocho miembros cada una, procedentes tanto de la Administración –de los órganos equivalentes a nuestras DGT y AEAT–, como del sector privado –incluyendo asesores fiscales–; sin embargo, este órgano sólo emite opiniones informales sobre el significado de las normas, nunca consultas vinculantes.

II. LOS ROLES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS Y DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LA RESPUESTA A LAS DUDAS DEL CONTRIBUYENTE

1. *Situación actual*

Aunque según lo que acabamos de explicar parece claro que sólo la DGT puede y debe responder las consultas de los contribuyentes, en la práctica esto no es así y lo es cada vez menos. La Agencia Tributaria siempre ha atendido a los contribuyentes que le han planteado dudas sobre las obligaciones tributarias que les incumben a través de sus distintos servicios de ayuda al contribuyente dentro de sus programas para favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales y ha dado respuesta a las preguntas más frecuentes a través de su programa Informa[8].

---

del art. 107.5 LGT para restituir la competencia para la evacuación de consultas a sus titulares naturales: los órganos de gestión, que al menos en su nivel directivo pueden entenderse incluidos en la dicción literal del citado precepto en cuanto les corresponda la propuesta o interpretación de las disposiciones reglamentarias" –p. 474–. Esto último no puede hacerse hoy en día a la vista de las normas que regulan las competencias respectivas de la DGT y de la AEAT que hemos visto en una nota anterior.

[6] *Vid*. los trabajos de ADAME, "Régimen jurídico de las consultas tributarias en Derecho español y comparado" y "La interpretación de las normas tributarias a través de consultas y las garantías contra los cambios de doctrina de la Administración desde una perspectiva comparada.

En Gran Bretaña tenemos la impresión –escuchamos comentarios al respecto en la *Sommer Conference "Taxes for a New Government"* organizada por el *Centre for Business Taxation* de la Universidad de Oxford en julio de 2010–- de que se está produciendo un problema similar al de España, ya que tanto el *HM Treasury* –equivalente a nuestra DGT–, como el *HM Revenue and Customs* –equivalente a nuestra AEAT– realizan y publican interpretaciones de normas ante consultas o preguntas formuladas por los contribuyentes, en principio destinadas a aumentar su seguridad jurídica, pero conducentes en realidad en bastantes ocasiones y dada la coexistencia de varios cauces e instancias competentes a ambigüedades y contradicciones que atentan precisamente contra ese principio.

[7] El Director General del Departamento de Recaudación –*Dipartamento delle Entrate*–, de la Administración Tributaria.
– El Director de la Dirección Central para Asuntos Jurídicos y para el Contencioso Tributario.
– El Director de la Oficina para Estudios de Derecho Tributario Comparado y Relaciones Internacionales.
– El Comandante General de la *Guardia di Finanza*.
– El Director del Servicio Central de los Inspectores Tributarios.
– El Director de la Oficina de Coordinación Legislativa.
– Dos miembros del *Consiglio superiore delle finanze*, institución que no pertenece a la Administración Tributaria.
– Tres expertos en materia tributaria designados por el Ministro de Hacienda.

[8] La AEAT –según explica ella misma en "El mejoramiento de la eficacia de las administraciones tributarias a través de nuevos modelos de organización", CIAT, pp. 2 y ss– dispone de unos servicios de información mediante los que se transmiten "los criterios de aplicación de los tributos" y se resuelven "las dudas que pueda plantearse el contribuyente al cumplir sus obligaciones fiscales". Estos servicios –distintos de los servicios de asistencia tributaria, de ayuda para el cumplimiento de los deberes formales tributarios– son:
– El programa INFORMA, que proporciona a los contribuyentes información de calidad, con rapidez, precisión, claridad y uniformidad; permite unificar criterios, mejorar la comunicación interna de la agencia e informar directamente a los ciudadanos.
– El teléfono de información tributaria.
– La información colectiva a través de publicidad, folletos, publicaciones y cartas informativas, guías y manuales prácticos.
– La información por internet, solicitada a través de la sede electrónica de la agencia y recibida en el propio domicilio, y
– La atención personalizada en las oficinas de la Agencia.

En realidad, esto es consecuencia de lo que la propia LGT prevé en sus art. 85 y ss –*vid.* también art. 62 a 64 RD 1065/2007–. En efecto, el art. 85 obliga a la Administración Tributaria a "prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones" a través de actuaciones como –apdo 2– las "contestaciones a consultas escritas" –letra c–, pero también las "comunicaciones y actuaciones de información efectuadas por los servicios destinados a tal efecto en los órganos de la Administración Tributaria" –apdo 2.b–. Según concreta el art. 87, "(l)a Administración Tributaria informará a los contribuyentes de los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria, facilitará la consulta a las bases informatizadas donde se contienen dichos criterios y podrá remitir comunicaciones destinadas a informar sobre la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta".

La regulación más detallada de los art. 62 a 64 del reglamento nos permite comprender que la Agencia Estatal de Administración Tributaria tiene que responder a las solicitudes de información que los contribuyentes pueden formular incluso por escrito[9], tanto como la Dirección General de Tributos debe responder a las consultas –art. 65 a 68 del mismo reglamento–. Y debe hacerlo interpretando la normativa aplicable al caso, como no podía ser de otra manera. Aunque la normativa prefiera hablar de "aplicación" de normas y no de su "interpretación"[10], es obvio para que llegar a la primera es preciso pasar por la segunda, de modo que en fondo la actividad que desarrollan AEAT y DGT es muy similar.

La gran diferencia –no la única– entre las "actuaciones de información" y las "consultas tributarias escritas" está en los efectos vinculantes –para la Administración– que se dan a las respuestas de la Dirección General de Tributos en las consultas –art. 89.1 LGT–.

Podría pensarse que el cauce de las "actuaciones de información" es adecuado sólo para las dudas procedimentales o relativas a deberes formales que los contribuyentes pudieran tener, mientras que en caso de dudas referidas a obligaciones materiales –cuestiones de fondo o de mayor enjundia–, la pregunta debiera ser dirigida a la Dirección General de Tributos[11]. Sin embargo, si observamos lo que ha sucedido en los últimos tiempos, veremos que esto no es así.

Simplemente haciendo un repaso por los asuntos que han despertado la atención de la prensa especializada en los últimos meses podemos ver que la AEAT ha manifestado su criterio sobre la interpretación que debía darse a determinadas normas en asuntos tales como los de el régimen fiscal de las operaciones de reestructuración empresarial y el motivo económico válido[12], las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas[13] o el tratamiento fiscal en el Impuesto de Sociedades del fondo de comercio[14].

En otros casos la información suministrada por la AEAT se refería a cuestiones de gestión, relativas al cumplimiento de obligaciones formales o de procedimiento. Así, por ej, sucedió en relación con la

---

[9] Art. 63.2: "Estas actuaciones también deberán llevarse a cabo, a iniciativa del obligado tributario, mediante la contestación a solicitudes de información tributaria, cualquiera que el medio por el que se formulen.

Cuando resulte conveniente una mayor difusión, la información de carácter general podrá ofrecerse a grupos sociales o instituciones que estén interesados en su conocimiento.

En los supuestos en los que las solicitudes de información se formulen por escrito se deben incluir…".

[10] Art. 63.3 reglamento: "En la contestación a las solicitudes de información tributaria, incluidas aquellas relativas a retenciones, ingresos a cuenta o repercusiones, la Administración comunicará los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria…"

[11] Que, por cierto y tal vez precisamente porque las cuestiones a resolver pueden ser muy complejas, puede solicitar, antes de contestar, informes a otros centros directivos u organismos, por ej., de la AEAT –vid art. 67.2 Reglamento–.

[12] Negocio, 14 de mayo-2010. Cierto es que la Agencia seguía, en este caso, la doctrina sentada por el TEAC y la DGT.

[13] *Vid.* por ej. el documento enviado a las asociaciones de asesores fiscales y reenviado por la AEDAF a sus socios el 25 de abril de 2008.

Expansión (15 y 16 de julio de 2010) comenta el descontento entre los asesores ante los cambios de documentos explicativos colgados por la Agencia en su página web sobre este tema a lo largo de una sola mañana y las dudas que existían sobre el tema en la profesión.

Negocio (28 de julio de 2010) comenta incluso que en opinión de algunos asesores la Agencia no seguía en su Manual de Impuesto de Sociedades la doctrina de la DGT en algunos puntos –por ej. préstamos entre empresas vinculadas– lo que estaba generando dudas e inseguridad entre las empresas.

[14] Expansión (26-mayo-2009), donde se recogen críticas porque "lo que en principio debería ser un borrador con información sobre cómo rellenar el impreso de la declaración del Impuesto de Sociedades, se convierte en un manual interpretativo de 600 páginas".

aplicación de la reducción del 20 por 100 del rendimiento neto de actividades económicas en los supuestos en que exista mantenimiento o creación de empleo en el IRPF[15], o con el comienzo de aplicación del sistema europeo de ventanilla única para devoluciones de IVA a sujetos que operan en más de un país comunitario[16].

En estos últimos supuestos es evidente que el órgano administrativo adecuado para emitir estas notas informativas es la Agencia Tributaria[17]. En los otros que hemos comentado anteriormente podría discutirse esta competencia, en nuestra opinión.

Y es que, pensamos, tratándose de cuestiones relativas a obligaciones tributarias materiales debería ser la Dirección General de Tributos quien se pronunciara. Si ya lo ha hecho con anterioridad –o lo ha hecho el TEAC o lo han hecho los tribunales– y lo único que hace la AEAT es resumir y difundir la doctrina administrativa o jurisprudencial ya establecida, no hay problema[18]. Pero si los contribuyentes se dirigen a la Agencia con una duda no procedimental, relativa a interpretación de una norma tributaria sobre la que no existe una doctrina consolidada nos parece que el camino a seguir es más bien el que tomó, por ej, el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT solicitando a la DGT criterio acerca de si la vigente normativa reguladora del Impuesto de Sociedades admite la deducibilidad de los gastos en concepto de retribuciones a los administradores de sociedades mercantiles[19], esto es, la Agencia debe remitir esos asuntos a la Dirección General de Tributos, pedir su criterio y aplicarlo[20]. Naturalmente la DGT puede escuchar la opinión de la AEAT al respecto antes de pronunciarse –lo hemos comentado en una nota–, pero la respuesta a la consulta debe proceder formalmente de la DGT –al menos con la LGT vigente–.

Claro que si la AEAT va demasiado lejos a veces –teniendo en cuenta lo que le permite y lo que no le permite actualmente la normativa–, también la DGT se excede en ocasiones, a nuestro juicio. Lo hace en aquellos casos en los que es la propia Dirección General de Tributos quien pretende asumir la iniciativa y dictar consulta antes incluso de que le lleguen solicitudes presentadas por los obligados tributarios[21], porque en estos supuestos lo procedente sería acudir y utilizar un instrumento un tanto olvidado en nuestro país y que, sin embargo, aún regula la actual Ley General Tributaria, como lo hicieron sus antecesoras, a saber, la orden ministerial interpretativa –art. 12.3–.

---

[15] *Vid.* Nota de la Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria de la AEAT, que la AEDAF reenvió a sus socios –sin fecha–.

[16] Fueron muy criticados, sin embargo, los cambios de criterio y la confusión entre notas, una difundida con carácter externo por la entonces Directora del Departamento de Gestión de la Agencia Tributaria y otra utilizada a nivel interno por los Delegados provinciales de Hacienda, *vid.* Negocio y Expansión (23-marzo-2010). El origen del problema estuvo en el retraso en la adopción de las nuevas normas relativas a IVA por parte de las autoridades comunitarias; pero ciertamente la distribución de textos con interpretaciones distintas entre las asociaciones de asesores fiscales y los funcionarios de la Agencia Tributaria contribuyó a crear un ambiente de tensión e inseguridad jurídica. Los asesores echaban en falta la existencia de un interlocutor único y claramente definido en la Administración con quien poder tratar este tipo de problemas.

[17] También lo era en el caso de la Nota difundida por el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria el 26-marzo-2009 advirtiendo a los bufetes y despachos de asesores fiscales de que la Agencia consideraba que el uso de determinadas fórmulas societarias para abonar el pago de ciertas retribuciones a profesionales podría ser considerado abusivo y comprobado como posible caso de simulación. Es claro que aquí la Agencia comunica la interpretación que hace ella de una norma tributaria y difunde su intención de iniciar actuaciones de control con el propósito –al parecer logrado finalmente- de evitar y corregir el uso de determinados mecanismos de ingeniería fiscal. Es su función.

[18] Vid pe documento distribuido por el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria con su criterio sobre las operaciones de fusiones, escisiones, aportaciones y canjes de 23-junio-2008.

[19] Consulta que la DGT respondió con su informe de 12 de marzo de 2009.

[20] En el Plan de Prevención del Fraude Fiscal aprobado por la AEAT en 2005 se incluía como medida la mejora de las relaciones con los órganos de la Secretaría General de Hacienda con estas palabras: "se observa una mayor necesidad de coordinación en el procedimiento de contestación a consultas vinculantes que afectan al ámbito competencial de la Agencia Tributaria y en la difusión de los criterios en ellas contenidos" –p. 52–. Sobre la difusión se insiste en la p. 45: "El carácter vinculante de las contestaciones a las consultas tributarias que se plantean formalmente ante la Dirección General de Tributos obliga a la Administración a realizar un esfuerzo, de tal forma que tanto los ciudadanos como los diferentes órganos de la Administración Tributaria tengan conocimiento inmediato de dichas contestaciones y de los criterios de general aplicación en los diferentes impuestos y en los procedimientos tributarios", de modo que se propone colaborar con la DGT "para la mejora del procedimiento de divulgación de las contestaciones emitidas".

[21] *Vid.* Expansión de 24 de noviembre de 2010. Para solucionar las dudas que muchos asesores fiscales empezaban a plantear sobre el momento exacto de entrada en vigor del nuevo régimen fiscal de las SICAV contenido en la Ley de almacenamiento geológico de dióxido de carbono ("a partir del 23 de septiembre" ¿significa aplicación ya el día 23 o más bien el 24?), el Director General de Tributos anuncia que su departamento está preparando una consulta vinculante que lo aclarará.

En cualquier caso un último aspecto que conviene poner de manifiesto es que la información que la Administración proporciona a través de los diferentes cauces que hemos comentado libera al contribuyente de una posible responsabilidad infractora si ajusta su comportamiento a ella.

En efecto, el art. 179.2.d LGT impide la imposición de sanciones al obligado tributario que haya actuado con diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones y explica que, entre otros supuestos, "se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los art. 86 y 87 de esta Ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y estos no hayan sido modificados". Como puede observarse, no se diferencia entre información suministrada por la Administración vía consulta –DGT– o vía "actuaciones de información" –AEAT–.

En definitiva, aunque en principio parece que en nuestro país es la Dirección General de Tributos, el órgano encargado del diseño de la política fiscal y a quien corresponde la iniciativa para la elaboración de normas reglamentarias, quien tiene la competencia para responder a las consultas formuladas por los contribuyente, proporcionando la interpretación que la Administración considera válida, lo cierto es que también la Agencia Estatal Tributaria se pronuncia ante solicitudes de información de los obligados tributarios y lo hace sobre cuestiones relativas a deberes formales y a obligaciones materiales o temas de fondo, no siempre limitándose a seguir y aplicar la doctrina sentada por la DGT, el TEAC o los tribunales[22].

Y esto posiblemente se intensifique en el futuro en el marco de lo que se ha dado en llamar una "nueva relación cooperativa Administración-contribuyentes". Veamos en qué consiste.

2. *Evolución en el marco de una nueva relación cooperativa entre la Administración Tributaria y los contribuyentes*

En los últimos tiempos siguiendo las más modernas tendencias de gestión tributaria impulsadas por la OCDE a través de su Foro de Administraciones Tributarias, se ha empezado a poner en marcha en España un nuevo modelo de relaciones con los grandes contribuyentes, con grandes empresas –de momento–, que parece que conducirá al establecimiento de unas relaciones especiales que pueden incluir la puesta en conocimiento de los obligados, antes de que se realicen las operaciones o se formalicen los negocios jurídicos, de la interpretación que la Administración –la Agencia Tributaria– dará a las normas aplicables a cada caso concreto. Por eso nos interesa este nuevo marco de relaciones "cooperativas".

La OCDE comenzó su línea de trabajo sobre este tema en la reunión del Foro de Administraciones Tributarias de Seúl de 2006, en el que se decidió analizar el papel que juegan los intermediarios fiscales en la planificación fiscal agresiva. Las Administraciones buscaban instrumentos para limitar el juego de las operaciones de ingeniería fiscal. En la reunión de Ciudad del Cabo de 2008 se estudió el documento que presentó la OCDE sobre este tema, pero se cambió el enfoque, se desvió la atención

[22] Como anunciaba *Negocio* (de 25 de 11 de 2010), a partir de enero de 2011 la AEAT admite las consultas *on line* planteadas por los contribuyentes –no sólo ya las que llegan por vía telefónica–. Naturalmente las respuestas a estas consultas no tienen validez jurídica –se dice en la noticia–, pero "advierten los asesores consultados, el hecho de poder contar con una prueba por escrito de la postura de la Agencia ante un conflicto concreto, podría ser aprovechada por los contribuyentes en un eventual litigio ante los tribunales". Nosotros no dudamos de que así será.

En el Plan Integral de Prevención y Corrección del Fraude Fiscal, Laboral y a la Seguridad Social –marzo de 2010– se anunciaba esta medida y enmarcaba dentro del proceso de aplicación de la ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos en el seno de la AEAT (punto 2.1.2 del Plan). Se incluían así, "todos los supuestos de consultas efectuadas por el contribuyente" dentro del bloque de "actuaciones sin eficacia jurídica por sí misma pero que permiten al contribuyente obtener información de utilidad de cara a sus relaciones con la Administración Tributaria" –p. 65–. Un poco más adelante (punto 2.1.3) y dentro de las actuaciones para la mejora de las tareas de información y asistencia al contribuyente se anuncia la modernización del Plan INFORMA –"instrumento que permite a los ciudadanos resolver dudas y conocer criterios administrativos aplicables a sus obligaciones tributarias a través de la página web de la Agencia"– y la posibilidad –de implantación paulatina– de que "los ciudadanos" puedan "plantear las dudas más frecuentes acerca de las normas tributarias y su aplicación por internet y recibir las respuestas por la misma vía" –p. 67–.

de los asesores fiscales y se puso sobre las grandes empresas y los contribuyentes individuales de mayor capacidad económica, que son los que utilizan los mecanismos de la planificación fiscal agresiva, y sobre los bancos, que actúan como intermediarios en su comercialización. El informe de la OCDE en el que se analizaron estas nuevas cuestiones -2009- planteó a las Administraciones Tributarias la posibilidad de desarrollar un nuevo tipo de relación con estos sujetos, una relación cooperativa.

La idea que se defiende es que una relación –como es la tradicional– de desconfianza mutua entre la Administración Tributaria, por un lado, y los obligados tributarios, por otro, contribuye a una utilización cada vez más intensa de estructuras jurídicas y económicas artificiosas con las que se busca minimizar la carga tributaria que pesa sobre ciertos tipos de riqueza –la que poseen los grandes contribuyentes, personas jurídicas o físicas–. Una relación diferente permitirá a la Administración asegurar el cumplimiento voluntario de un mayor número de contribuyentes, pudiendo de este modo concentrar sus recursos humanos y materiales en el control de los contribuyentes de riesgo.

Y es que, además del problema derivado del uso cada vez mayor de fórmulas de ingeniería fiscal por parte de algunos grupos de obligados tributarios, las Haciendas Públicas tienen otro, a saber, deben gestionar sistemas tributarios de masas y no disponen de los recursos necesarios para controlar todas las actividades económicas que desarrollan los sujetos sometidos a su vigilancia. Se impone la utilización de formas de gestión de riesgos[23], más fáciles de implementar –se dice– si van acompañadas del establecimiento de un nuevo tipo de relación cooperativa con los contribuyentes más confiables para la Administración, con un perfil de riesgo bajo, ya que esto permitiría concentrar los medios materiales y humanos de que dispone la Administración en el control de los contribuyentes de perfil alto[24].

La OCDE fue también pionera en esta área y ya en 1997 comenzó a hablar de la gestión de riesgos como herramienta de las Haciendas Públicas. En 2002 creó un grupo de trabajo para analizar el tema a fondo y en 2004 presentó un documento completo sobre el tema[25].

La Unión Europea ha seguido el camino abierto por la OCDE, publicando en 2006 una Guía sobre la gestión del riesgo para las Administraciones Tributarias y asumiendo también que una relación cooperativa entre Administración y contribuyentes puede servir para reducir el nivel de fraude en una sociedad[26].

Y España parece querer seguir esta línea. En nuestro país se están dando pasos para la creación de una relación cooperativa entre Administración Tributaria y grandes contribuyentes desde la aprobación de la actualización de 2008 del Plan de Prevención del Fraude Fiscal. Se habla allí de establecer "nuevos cauces de relación con los grandes contribuyentes" y con los "intermediarios fiscales"–pp. 11 y 12–.

---

[23] De la gestión de riesgos por parte de las Administraciones Tributarias habla también RUIBAL en estos términos: "La gestión de riesgos de cumplimiento parte de la siguiente premisa: las Administraciones Tributarias deben buscar el nivel máximo de cumplimiento fiscal y para ello disponen de recursos limitados. Ello conlleva la necesidad de establecer prioridades a la hora de decidir una actuación administrativa que deben tener en cuenta tres variables como son determinar los riesgos de cumplimiento que han de tratarse, fijar el grupo de contribuyentes con los que están relacionados y, finalmente, definir las estrategias que deben adoptarse para luchar contra esos incumplimientos" –en "Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las administraciones tributarias en la lucha contra el fraude fiscal", p. 148–.

[24] Como explica GONZÁLEZ DE FRUTOS, "(l)a multiplicación de los agentes económicos y la diversificación de sus operaciones en un contexto de internacionalización económica, con empleo masivo de las tecnologías de la información y las comunicaciones y el extraordinario desarrollo de los servicios financieros y de asesoría tributaria ha puesto a las Haciendas en la difícil situación de aceptar que no tienen recursos para controlar a todos los contribuyentes, de donde surge la necesidad de priorizar, y así se empieza a hablar de la gestión de riesgos como elemento esencial en la planificación de las actuaciones de control".

"El establecimiento de la relación cooperativa tiene mucho que ver para la Hacienda con la gestión de riesgos, pues en esencia busca que un buen número de grandes empresas asuman los principios del cumplimiento responsable en virtud de una serie de estímulos externos que incluyen, junto a un marco societario adecuado, la oferta de servicios tributarios de primera calidad. Esto habilitaría a la Hacienda a calificarlos como virtualmente libres de riesgo, es decir, cumplidores voluntarios. Sería un matrimonio de conveniencia, porque también los contribuyentes obtendrían ventajas de la eliminación del riesgo tributario –financiero y de mala reputación–…" –en "La relación cooperativa: un nuevo horizonte en el diálogo entre las grandes empresas y la Agencia Tributaria", pp. 68 y 69–.

[25] *Vid.* la conferencia sobre "*Models of Cooperation with Taxpayers and Tax Intermediaries*" que MORIARTY, S. –*Head, International Cooperation and Tax Administration Division, OECD*– pronunció en el IEF el 25 de noviembre de 2010 dentro del seminario organizado conjuntamente por la SEHP y OCDE sobre "Modelos de cooperación con los contribuyentes: experiencia internacional".

[26] Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento y al Comité Económico y Social, de 1-diciembre-2008, sobre una estrategia coordinada con vistas a mejorar la lucha contra el fraude, citada por GONZÁLEZ DE FRUTOS –p. 68–, a quien seguimos de cerca en este apartado.

Desde hace algún tiempo se tiene asumido que "(a)nte la gran carga de trabajo que implica la gestión de sistemas tributarios masivos, las Administraciones Tributarias deben realizar una rigurosa asignación de recursos a los diversos procedimientos y, en este entorno, la gestión de riesgos se convierte en una herramienta esencial para la asignación de recursos de forma eficiente"[27]. Se argumenta que los contribuyentes también se beneficiarán con estas nuevas formas de gestión "ya que comportan una actuación más transparente de las Administraciones, lo que conlleva no iniciar controles innecesarios, minimizar el coste de cumplimiento y generar mayor certidumbre sobre su situación"[28].

Efectivamente es preciso involucrar a la otra parte de la relación, que ha de comprender y ser consciente de los beneficios que tiene para ella implicarse[29]. Las empresas –las grandes empresas, que son el primer tipo de contribuyente con el que se quiere establecer el nuevo tipo de relación cooperativa– deberían estar interesadas en el establecimiento de este nuevo marco de interacción con la Administración Tributaria dado que se supone que les preocupa el "buen gobierno societario" y van asumiendo progresivamente conceptos y valores como los de "responsabilidad social de las empresas" y "responsabilidad fiscal corporativa".

En los últimos años se han ido implantando en los países de nuestro entorno, y también en el nuestro los llamados "códigos de buen gobierno" en las grandes empresas que cotizan en Bolsa. Estos códigos son conjuntos de normas y principios asumidos voluntariamente por las compañías –son ejemplos de autorregulación, cuyo cumplimiento, por tanto, depende del control que ejerce el mercado, no las autoridades públicas– con los que se pretende mejorar la gestión de las mismas, protegiendo los intereses de los accionistas –se desarrollaron fundamentalmente a partir del escándalo de Enron en EEUU y pretenden asegurar la honestidad de los gestores y la transparencia en los mercados- y poco a poco otros intereses más sociales –obligando a las empresas a asumir los costes externos que provocan con su actividad[30]–.

Numerosas organizaciones internacionales apoyan la implantación y utilización de estos códigos –UE, OCDE, BM, Comité de Basilea, Bancos Regionales de Desarrollo, etc–. Sin embargo, y por lo que ahora nos interesa, de momento los códigos más extendidos no incluyen referencias expresas a la responsabilidad fiscal corporativa –ni siquiera los modelos de la OCDE[31]–. Sin embargo, sería muy positivo que lo hicieran.

---

[27] Y se tiene claro que es preciso establecer procesos que permitan la identificación de riesgos de forma fiable: "… para poder realizar valoraciones de riesgo efectivas, las administraciones tributarias precisan de información actualizada, pertinente y fiable. La valoración del riesgo implica que la administración tributaria tiene que considerar, de forma general, los datos de que dispone sobre cada contribuyente y sus diferentes obligaciones fiscales, basándose en la información recopilada, de forma que pueda hacer una estimación objetiva del riesgo" –AEAT, "Las Administraciones Tributarias y la responsabilidad social del contribuyente: estrategias para el combate al planeamiento tributario nocivo. Foro de grandes empresas", p. 4–.

[28] *Vid.* AEAT, "Las Administraciones Tributarias…", p. 4.

[29] "…cuando una empresa se adhiere a la RC" –relación cooperativa– "asume el ejercicio responsable de las obligaciones tributarias o, si se quiere, una actitud hacia las normas fiscales basada en el cumplimiento y avalada por la existencia de un marco institucional de control interno adecuado. A cambio de ello, el principal beneficio que obtiene es reducir su riesgo fiscal de manera significativa pues, en cualquier momento anterior a la declaración, tendrá a su disposición unos servicios de asistencia de calidad, con compromiso de respuesta pertinente y temporaria y, en fase de comprobación, disfrutará de un entorno de control blando, coherente con su calificación como empresa de bajo riesgo", indica GONZÁLEZ DE FRUTOS, ya *cit,* p. 66 –estas ideas son explicadas en profundidad en nuestro texto un poco más adelante–.

[30] En España el art. 116 Ley 24/1988, 28 de julio, del Mercado de Valores exige a las sociedades anónimas cotizadas la publicación de un informe anual de gobierno corporativo que debe entregarse a la Comisión Nacional del Mercado de Valores. En este informe se debe explicar la forma en que se han seguido las recomendaciones de gobierno corporativo o la razón por la que no se ha hecho. Esas recomendaciones son las recogidas en el vigente Código Unificado de Recomendaciones sobre Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas, aprobado por la CMNV en 2007, que lamentablemente contiene referencias escasas a las cuestiones fiscales.

Como señala GONZÁLEZ DE FRUTOS, el Código por ej. exige que "cuando una empresa cree filiales radicadas en paraísos fiscales u otras que tengan una finalidad meramente instrumental, la decisión haya de ser adoptada o ratificada por el Consejo y, consecuentemente, exige al Comité de Auditoría que informe al Consejo sobre esta materia con carácter previo a su aprobación" –*op. cit.*, p. 76–. En el resto de sus disposiciones, sin embargo, parece ceñirse a la defensa a corto plazo del interés de los accionistas: "Ciertamente, el Código Conthe postula que el criterio fundamental en las decisiones del Consejo debe ser la defensa del interés social, pero entendiendo por tal el de los accionistas y la maximización del valor económico de la empresa, no el del entorno social de la compañía", p. 76.

[31] "De los seis principios que define la OCDE para el buen gobierno societario, el cumplimiento tributario responsable podría encontrar acomodo en el quinto, pues la información tributaria es relevante y conviene que los accionistas estén informados de su cumplimiento, así como en el sexto, situando la formulación de una política tributaria de cumplimiento al nivel que lógicamente corresponde: el Consejo de Administración, pero mientras esto no se especifique claramente, no progresará la respon-

Y es que las empresas saben que en nuestro tiempo no pueden perseguir sin más la maximización del beneficio económico de sus accionistas; deben hacerlo en un contexto social en que se les demanda que cumplan con otras obligaciones –medioambientales, laborales, de respeto al entorno social en sentido amplio–, su reputación y prestigio dependen de ello, y estos son valores que aprecian porque tienen también un importante valor económico. Una empresa que no cumpla adecuadamente sus obligaciones fiscales no gozará de buena imagen y, además, estará asumiendo unos riesgos que, aunque puedan ser rentables en el corto plazo y pensando sólo en los intereses económicos de los accionistas, a medio y largo plazo pueden suponer un coste importante y no sólo en términos monetarios[32].

Esta responsabilidad fiscal corporativa exige que el Consejo de Administración de la empresa, y no sólo el Departamento contable-fiscal, conozca y apruebe la estrategia de planificación fiscal que seguirá la empresa, asumiendo los riesgos que considere aceptables, respondiendo de ellos ante la Administración Tributaria[33]. Los máximos directivos de la empresa tienen que plantearse cómo de agresiva quieren que sea la política fiscal de su compañía, qué nivel de riesgo quieren asumir, si desean seguir una planificación fiscal que conlleve incluso interpretaciones forzadas de la normativa tributaria, que pueden reducir los costes y, por tanto, generar beneficios económicos en una perspectiva inmediata, o prefieren cumplir adecuadamente sus obligaciones fiscales y gozar de mayor seguridad jurídica a lo largo del tiempo[34].

Ahora bien, "e)l buen gobierno societario sólo se puede llevar a la práctica cuando los gerentes disponen de mecanismos para fijar y hacer cumplir su política de empresa como los proporcionados por el control interno"[35]. Se necesitan unos procedimientos de auditoría interna que permitan al Consejo de Administración conocer y controlar los riesgos que asumen sus empresas, incluyendo el riesgo fiscal –para garantizar la eficiencia y eficacia de las operaciones, la fiabilidad de la información financiera que reciben, y para asegurar el cumplimiento de leyes y reglamentos que afectan a la actividad de la empresa–.

Esos procedimientos de control interno deben respetar unos estándares y cumplir unos requisitos mínimos aprobados por los poderes públicos. Sólo sobre esta base la Administración podrá confiar en la voluntad cierta de la empresa de asumir sus compromisos de buen gobierno corporativo y de responsabilidad social y fiscal[36].

Y sólo entonces podrá implantarse y desarrollarse el nuevo modelo de relaciones cooperativas entre Administración Tributaria y contribuyentes que mencionamos en este apartado, "porque si la Hacienda se compromete a entablar relaciones de cooperación con las grandes empresas, necesita una garantía de que su interlocutor asume las reglas del "*fair play*". De otro modo, quedaría comprometida su eficacia y prestigio"[37].

En opinión de aquellos que defienden este tipo de relación cooperativa, sus efectos se notarían incluso en el funcionamiento general de la economía de un país, mejorando su competitividad internacio-

---

sabilidad fiscal corporativa. El silencio de los Principios es más llamativo si tomamos en consideración que, con anterioridad, la propia OCDE había publicado las Líneas Directrices de la OCDE para empresas multinacionales, un documento de buen gobierno donde sí se contiene un mandato para que la empresa formule una determinada política sobre el cumplimiento fiscal en el país anfitrión", según GONZÁLEZ DE FRUTOS, *cit*, p. 7.

[32] *Vid*. AEAT, "Las Administraciones Tributarias…", *cit*, p. 3.

Es interesante recordar, además, que tras la reciente reforma del Código Penal, las sociedades deben empezar a pensar en establecer sistemas de control interno suficientes y auditorías de riesgos que permitan evitar que la empresa pueda llegar a ser sancionada incluso penalmente por determinadas actividades llevadas a cabo en su seno. Como recuerda CLIMENT, J.LL. en Expansión –10 de diciembre de 2010– los "Códigos de Buenas Prácticas" o códigos éticos contienen esos sistemas y resultan por ello cada vez más útiles.

[33] Sobre este concepto *vid.* también SÁNCHEZ HUETE, "Hacia una planificación fiscal socialmente responsable. La planificación ultrafiscal", donde se explica que el cumplimiento de las obligaciones fiscales debe incluirse en el concepto de responsabilidad social corporativa, sin que esto implique la exigencia de aumentar el pago de tributos sobre los estrictamente debidos –p. 14–.

[34] Así se explica en AEAT, "Las Administraciones Tributarias…", p. 3.

[35] GONZÁLEZ DE FRUTOS, *cit.*, p. 77.

[36] Es lo que sucede en EEUU, con la Ley Sarbanes-Oxley, aprobada a raíz del escándalo Enron. *Vid.* GONZÁLEZ DE FRUTOS, *cit.*, p. 77 a 80.

[37] GONZÁLEZ DE FRUTOS, *cit.,* p. 83.

nal, pues significa para las grandes empresas que tendrán enfrente una Hacienda con la que es fácil relacionarse, con actitud proactiva, enfocada hacia la resolución de problemas, con procedimientos de comunicación ágil "para resolver en tiempo real las dudas interpretativas" a las que se enfrentan –sobre esto volveremos– y frente a la cual no será preciso utilizar una planificación fiscal agresiva[38].

En este tipo de relación se pide a los contribuyentes que realicen un esfuerzo adicional de comunicación y suministro de información a la Hacienda Pública. Pero a cambio se exige a la Administración que (1) adquiera un conocimiento suficiente de la realidad empresarial para poder relacionarse adecuadamente con ella, y cambie de actitud –entendiendo que las empresas organizan sus actividades para maximizar sus beneficios por razones comerciales o empresariales válidas como regla general y no básicamente para eludir impuestos–, (2) sea imparcial –busque la recaudación del importe correcto del impuesto, no del mayor posible–, (3) respete el principio de proporcionalidad –utilizando procedimientos de selección de riesgos que le lleven a ajustar los recursos empleados con el resultado potencial de las investigaciones a desarrollar–, (4) sea transparente y receptiva –tengan una actitud orientada a la resolución de problemas; con procedimientos de consulta, incluso en el momento de elaboración de las normas, o/y adecuados para llegar a acuerdos; que comunique a los contribuyentes los criterios de gestión de riesgos que se utilizarán en los planes anuales de control–, (5) sea rápida en sus actuaciones para garantizar seguridad jurídica y ofrecer a las empresas las respuestas que necesitan en el momento adecuado.

En *Derecho Comparado* existen cada vez más ejemplos de implantación de un nuevo tipo de relaciones cooperativas entre Administración Tributaria y contribuyentes, al menos con algunos segmentos de los mismos. Veamos.

En EEUU desde 2003 se planifican las inspecciones a las grandes empresas con ellas, en el marco de una relación de confianza mutua y de comunicación fluida. Se pacta un *memorandum* de entendimiento y se busca con ello reducir la duración de las inspecciones sin que estas pierdan eficacia.

En Canadá la Administración trabaja con las asociaciones empresariales y los comités de asesores, proporcionándoles información a través de un servicio de consultas técnicas y con reuniones en sesiones especiales sobre temas de interés significativo.

En Irlanda se utiliza un enfoque cooperativo desde 2005 aunque sólo para desarrollar planes concretos de actuación con contribuyentes que han utilizado esquemas de planificación fiscal abusiva –aunque también se usan para subsanar errores u otros problemas de aplicación de las normas fiscales– y buscan una solución que les de seguridad jurídica, lo que se consigue con una revisión conjunta de los hechos y las interpretaciones jurídicas, que conduce a un plan de actuación que se recoge en acuerdos formales o en protocolos o declaraciones de intenciones, menos formales. Ese plan indica las acciones que deben llevar a cabo tanto la Administración como el contribuyente, en qué plazos y con qué resultados. Es posible que posteriormente se realicen inspecciones, pero serán menos intrusivas que en otro caso. La empresa se compromete a facilitar información y ser transparente y la Administración a responder diligentemente las consultas[39].

Pero es probablemente en el Reino Unido y, sobre todo, en Holanda donde más se ha avanzado en la construcción de este nuevo tipo de relación[40].

En el Reino Unido se introdujo en 2004 un régimen de consultas especial –*Disclosure Regime o Disclosure of Tax Avoidance Schemes, DOTAS*–, que revisaron en 2006 y continúan perfeccionando hoy en día[41]. Atendiendo a una demanda de las grandes empresas, este sistema de consultas no formales –N*on Statutory Clearance Service*– busca establecer un diálogo real entre Administración y contribuyentes, que proporcione seguridad jurídica a las empresas facilitándoles la interpretación que Hacien-

[38] GONZÁLEZ DE FRUTOS, *cit.*

[39] RUIBAL, *op. cit.*, pp. 169-170.

[40] Así quedó claro en el seminario OCDE/SEHP que tuvo lugar en el IEF, en Madrid, el 25 de noviembre de 2010, dedicado a los "Modelos de cooperación con los contribuyentes: experiencia internacional" ya mencionado.

[41] El 6 de diciembre de 2010 el HMRC abrió una consulta pública para analizar la conveniencia de extender este sistema al Impuesto sobre Sucesiones en relación con las transferencias de propiedad a *trusts*. Actualmente se aplica en casos relacionados con los siguientes tributos: IRPF, IS, impuesto sobre ganancias de capital, contribuciones a la Seguridad Social, IVA e impuestos sobre la propiedad de la tierra.

da realiza de las normas que les preocupan en un plazo máximo de 28 días –y según sus estadísticas están consiguiendo cumplir ese plazo en un 88 por 100 de los casos[42]–.

Existe además un Observatorio de Grandes Empresas, que fue creado también en 2004 a iniciativa del Servicio de Grandes Empresas para mejorar la calidad de sus servicios, reducir las cargas fiscales –administrativas– de las empresas y debatir con ellas cuestiones legales y de gestión en un clima de confianza mutua. Se reúne desde entonces unas tres veces al año. La participación es voluntaria para las empresas.

En Holanda, el *Horizontal Monitoring* o sistema de seguimiento horizontal es el más completo ejemplo de lo que puede llegar a ser una relación cooperativa entre Administración y contribuyentes. Hasta la terminología es significativa, pues no se habla de "control", que es un término que hace referencia a relaciones verticales entre una autoridad y un sujeto sometido a ella, sino de "seguimiento horizontal", presentando el sistema como una relación entre iguales, que debe estar basada en la confianza mutua. De hecho, el origen de esta fórmula se encuentra en el informe "El futuro de una Sociedad basada en el Derecho" –*De toekomst van de nationale rechtsstaat*"– que fue elaborado, a petición del gobierno holandés, por el Consejo asesor sobre política gubernamental en 2002. En él se recogía el sentimiento de los ciudadanos neerlandeses –y de sus empresas– de que había llegado el momento de cambiar sus relaciones con los poderes públicos; gobierno y administración no están por encima de los ciudadanos, sino a su lado, en una posición de igualdad, de modo que todos deben trabajar juntos. Los ciudadanos y las empresas reclamaban menos reglas y mayor asunción de responsabilidad por ellos mismos. En el campo tributario las empresas demandaban en sus relaciones con la Administración Tributaria mayor confianza mutua e intercambio de información[43].

Desde 2005 la Administración holandesa trabaja en el marco de esta nueva relación cooperativa –que se plantea como una nueva forma de trabajo, como una nueva forma de aplicar las mismas leyes de siempre[44], razón por la cual no han introducido ningún cambio normativo en su sistema– con grandes empresas y con PYMES, siguiendo una metodología distinta para adaptarse a sus diferentes características.

En el caso de las grandes empresas se firman acuerdos de cooperación –*Compliance Agreement, handhavingsconvenant*– con cada una de las que están interesadas –unas 300 actualmente[45]–, empresas que deben tener implantados unos sistemas de auditoría interna fiables que controlen también los riesgos fiscales[46]. Las empresas se comprometen a informar acerca de los riesgos fiscales que asuman y la Administración a analizarlos con ellas, proporcionándoles seguridad jurídica –con una respuesta rápida a sus dudas sobre la normativa aplicable al caso y las consecuencias fiscales de cada operación– y a realizar después menos controles inspectores o menos exhaustivos –y esto porque estos contribuyentes pasan a considerarse de bajo riesgo–.

En esos acuerdos individualizados se plasma el resultado a que llegan empresa y Administración tras discutir los riesgos fiscales concretos y específicos asumidos por cada entidad. Esta debe poner en conocimiento de la Administración todos los hechos relevantes relativos a su actividad y puede comunicar su propia interpretación jurídica sobre las consecuencias fiscales de los mismos –aunque no está obligada a revelar los consejos recibidos de sus asesores fiscales–. La Administración indica cuál es su interpretación –en plazos de tiempo que tienen en cuenta las necesidades que impone el ritmo de la vida económica a las empresas– y dialoga. Se analizan sobre todo las consecuencias *pro*

---

[42] Así lo expuso KATE RAMM, de la *Business Customer Unit de HMRC* en el seminario de noviembre que hemos citado en una nota anterior.

[43] Puede consultarse el documento en la base de datos de la *International Tax Dialogue* de la OCDE.

[44] Simplemente la carga de trabajo que asesores e inspectores fiscales tenían en los momentos de apertura y desarrollo de un procedimiento de comprobación y control se traslada a la fase previa en la que se preparan los negocios jurídicos y operaciones económicas que la empresa piensa desarrollar en un futuro inmediato.

[45] *Vid*. Ernst&Young, "*Horizontal Monitoring: towards a level playing field*". Según esta consultora, en abril de 2005 se inició el proyecto piloto holandés con las 20 mayores grandes empresas; después se unieron otras 20 y progresivamente se han ido uniendo las demás.

[46] La Administración sólo firma estos convenios con empresas que cuentan con sistemas de auditoría interna fuertes, aprobados por los Consejos de Administración, con los que se controle también el desarrollo de la estrategia fiscal de la empresa. En marzo de 2008 se publicó el Marco conceptual de Control Fiscal –que se trabajó en el seno del Observatorio creado en 2005 con representantes de 40 grandes empresas– que es la guía para la implantación de esos sistemas, sistemas que abarcan las actividades de los departamentos contable-fiscales.

futuro de los negocios de la empresa, pero también se cierran situaciones del pasado, resolviendo conflictos que pudiera haber pendientes entre las partes.

Si la empresa no queda convencida, puede llevar el asunto a los tribunales para que estos decidan finalmente, sobre la base de los hechos revelados por la empresa y que ya no se discuten. Si por el contrario acepta la interpretación administrativa, esta es la que debe aplicar en sus declaraciones-liquidaciones posteriores –la Administración controlará que así es mediante actuaciones de comprobación y control aleatorias, aunque estos controles nunca son ya tan exhaustivos y sistemáticos como en una relación convencional–.

La Administración podría cambiar más tarde de criterio, por razones muy justificadas –casi nunca sucede–, pero, dada la relación de confianza establecida con la empresa, debería comunicárselo a la empresa, facilitarle el cambio en la configuración de sus negocios durante un período transitorio, etc.

En el caso de las pequeñas y medianas empresas la Administración holandesa no firma convenios individuales con ellas –sería muy difícil de gestionar para la Hacienda Pública y poco practicable también para las empresas–, sino con los intermediarios fiscales que les ayudan a cumplir con sus obligaciones fiscales o/y con las asociaciones sectoriales de las que forman parte.

Con los primeros la Administración se reúne para acordar cómo deben cumplirse ciertas obligaciones formales, de qué modo y con qué estándares de calidad se deben presentar las declaraciones-liquidaciones de sus clientes. Los puntos sobre los que se llega a acuerdos –que nunca son cuestiones de fondo- no son revisados después por la Inspección, pues la relación de confianza de la Administración con estos asesores fiscales –ya tienen unos 100 acuerdos firmados– es considerada garantía suficiente de fiabilidad. La Inspección puede concentrarse así en otros aspectos y ser más eficiente en su actuación.

Con las segundas –19 hasta el momento– la Administración sí examina temas de fondo, como hace con las grandes empresas, y llega a acuerdos sobre interpretación jurídica y consecuencias fiscales de determinadas actividades y negocios[47].

Desde la Administración Tributaria holandesa se afirma que con este sistema de *Horizontal Monitoring* no se trata de dar un tratamiento privilegiado a ciertos grupos de contribuyentes, que la Administración no adopta respecto a ellos posiciones más o menos favorables que respecto a otros, que simplemente les garantiza seguridad jurídica por adelantado –a cambio de que los gestores de más alto nivel en la empresa, que son quienes deben firmar los convenios, se impliquen en el cumplimiento de las obligaciones fiscales de su entidad.

Desde su perspectiva la experiencia está siendo hasta el momento muy positiva. La mayor parte de las grandes compañías desean firmar esos convenios porque son aversas a la incertidumbre y no quieren problemas fiscales que empañen su reputación; quieren enviar señales a sus accionistas y a la sociedad en general de que son confiables y tienen su negocio bajo control completamente[48]. La doctrina y los asesores fiscales son más críticos respecto al sistema, sin embargo[49].

En *nuestro país* el interés por el desarrollo de nuevas vías de relación con los contribuyentes, basadas en la cooperación y la confianza, se ha plasmado recientemente en la creación del Foro de Grandes Empresas –10 de julio de 2010– y el anuncio del futuro establecimiento de otro Foro de Asesores Fiscales[50].

---

[47] Todo esto según la información proporcionada por MARIAN BETTE, *Directorate-General for Tax and Customs Administration (Belastingdienst*) de los Países Bajos en el seminario celebrado en el IEF en noviembre de 2010 que ya hemos mencionado.

[48] De acuerdo con lo expuesto por BETTE, M. Vid. también HEUTINCK, M, "*Horizontal Monitoring*".

[49] *Vid*. ALINK/VAN KOMMER, "*The Dutch Approach. Description of the Dutch Tax and Customs Administration*", pp. 111 y ss.

[50] GONZÁLEZ DE FRUTOS explica que, para implantar ese tipo de relación y siguiendo los consejos de la OCDE, se pueden seguir tres modelos:

a) El de Irlanda: una declaración unilateral de la Administración en la que se indique qué métodos se van a utilizar en el futuro para trabajar con grandes empresas.

b) El de Suiza: elaborar un código de conducta general, conjuntamente empresas y administración, indicando qué actuaciones desarrollará cada parte y cuáles serán las consecuencias del incumplimiento de los compromisos adquiridos.

Este interés podía observarse ya en la actualización de 2008 del Plan de Prevención del Fraude. La AEAT había realizado un estudio entre las grandes empresas para conocer su grado de satisfacción con la labor de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes[51] y en él las empresas criticaban sobre todo los procedimientos control a que se veían sometidas debido a su duración, el volumen de información que debían suministrar y la complejidad de la legislación existente[52].

En la actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal se decide, pues, la puesta en marcha de un nuevo tipo de relación cooperativa con un número reducido de empresas, creando primero un foro de discusión Administración-grandes contribuyentes sobre los principales problemas que actualmente se plantean en relación con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y previendo, para una segunda fase, "(l)a posible implantación de un marco especial a través del cual la Administración proporcionaría, en plazos acordes con las necesidades de las empresas, un criterio sobre las consecuencias fiscales de sus operaciones a cambio de una total transparencia sobre las mismas, siempre que las empresas que voluntariamente se acojan a ese marco especial ofrezcan cuanta información sea necesaria para que la Administración pueda fijar su criterio"[53].

El Foro de Grandes Empresas se constituyó el 10 de julio de 2009, en una primera reunión con 27 grandes empresas[54], seleccionadas por la Administración en función de su volumen de facturación, deuda tributaria ingresada, información suministrada a la Administración, número de trabajadores, sector de actividad y distribución geográfica, "eligiendo aquellas que se han considerado representativas y susceptibles de una ágil interlocución a estos efectos". La Administración se justifica explicando que "la participación inicial de un reducido grupo de empresas no debe interpretarse en modo alguno como una señal de privilegio para estos participantes respecto de los demás contribuyentes, pues que, en todo caso, los acuerdos que se adopten en el Foro serán de aplicación general a todos los obligados tributarios afectados"[55].

---

c) El de Holanda o EEUU: firma de acuerdos específicos entre Administración y contribuyente, en los que se recojan las acciones a desarrollar por cada parte.

El propone que en España se siga una secuencia de tres pasos: (1) una declaración de intenciones, (2) una evaluación de capacidades de las empresas interesadas, (3) un refrendo de alto nivel –contrato o acuerdo de principios– entre los máximos responsables de las empresas y la Hacienda. En este acuerdo deberían recogerse los compromisos de ambas partes y establecerse un mecanismo de seguimiento para ver si se cumplen o no los objetivos deseados. Pero para que todo ello sea posible será preciso primero reforzar el buen gobierno societario y los controles internos –*op. cit*, p. 93–.

Realmente en la práctica se está siguiendo este itinerario.

[51] La creación de esta Delegación Central era una de las medidas previstas en el Plan de Prevención del Fraude de 2005, con la idea de que se constituyese en el interlocutor único de la Administración Tributaria con las grandes empresas –*vid*. el Plan y la nota informativa de la AEAT, "Foro de grandes empresas", de 6 de julio de 2009–.

[52] AEAT, "Las Administraciones Tributarias…", pp. 5-6.

[53] Pp. 11 y 12 Actualización de 2008 del Plan de Prevención del Fraude, especialmente la medida A.2.

Vid. también AEAT, "Las Administraciones Tributarias…", p. 7, y la Nota informativa de la AEAT de julio de 2009, p. 1.

[54] Sectores representados –*vid*. la lista concreta de entidades en el anexo incorporado a este trabajo–:

– Automoción: 2 entidades.
– Comercio integrado: 1.
– Construcción: 2.
– Financiero: 4.
– Seguros: 2.
– Grandes Superficies: 3.
– Industria de transformación: 1.
– Industria eléctrica: 3.
– Industria textil: 1.
– Petróleo: 2.
– Comunicación: 2.
– Transporte: 1.
– Electrónica: 2.
– Gas: 1.

[55] AEAT, "Las Administraciones Tributarias…", p. 8.

En la primera reunión se aprobaron las normas de funcionamiento del foro[56]. De entre sus funciones destacamos –se relacionan con el tema de la interpretación de las normas que nos ocupa[57]– la "(m)ejora de la relación entre la Administración Tributaria del Estado y las empresas, y establecimiento de canales de comunicación fluida", lo que se concreta en la "(d)ifusión de criterios interpretativos específicos de interés general realizados por los órganos competentes (administrativos, económico-administrativos y judiciales)".

Y es que según explica la Administración española, "una de las dos grandes líneas de actuación de la Agencia Tributaria de acuerdo con la normativa que la regula consiste en la prestación de servicios de información y asistencia al contribuyente… una Administración Tributaria moderna exige una proximidad mayor con las empresas, tanto como principales contribuyentes como por su valiosa actuación como colaboradores tributarios. Esta proximidad debe caracterizarse no sólo por un conocimiento mejor y más detallado de la actuación del contribuyente, sino también por velar por la máxima publicidad y constancia de sus criterios interpretativos y de actuación. En definitiva, es este compromiso de la Administración Tributaria el que debe dotar de la necesaria seguridad jurídica a los contribuyentes y permite un cumplimiento mejor y más eficaz de las obligaciones tributarias"[58]. No parece este un gran resultado, desde luego.

Para el desarrollo de esta línea en el seno del Foro de Grandes Empresas se creó un Grupo de Trabajo para la elaboración de un Código de Buenas Prácticas. Este Código –"una serie de recomendaciones que sintetizan las medidas o prácticas de buen gobierno de las sociedades en materia fiscal, con carácter relativo y flexible, permitiendo por tanto que las empresas puedan adaptarlas a sus propias características", y que recoge también medidas dirigidas a la Administración Tributaria– ya ha sido aprobado, aunque de momento –enero de 2011– sólo unas 11 empresas se han adherido a él[59].

En él se enumeran como "buenas prácticas fiscales" las siguientes: (1) transparencia, buena fe y cooperación con la Agencia Tributaria en la práctica fiscal empresarial –en general "todas aquellas (prácticas) que conduzcan a la reducción de riesgos fiscales significativos y a la prevención de aque-

[56] El Foro –así se explica en una nota informativa de la AEAT de julio de 2009 y así lo contó GUERRERO, E. directora del SEPRI en el seminario organizado por el IEF en noviembre de 2010– funcionará con reuniones del Pleno y de Grupos de Trabajo.

En el Pleno estarán representadas todas las empresas mediante miembros de sus Consejos de Administración o expresamente designados por estos y los Directores de los Departamentos funcionales de la AEAT (Inspección Financiera y Tributaria, Aduanas e IIEE, Servicio Jurídico, Servicio de Auditoría Interna, Delegación Central de Grandes Contribuyentes y Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales), bajo la dirección del Presidente de la Agencia, esto es, el Secretario de Estado de Hacienda, aunque a la primera reunión asistió la Ministra de Hacienda.

Se han creado de momento cuatro Grupos de Trabajo: (1) para la elaboración de un Código de Buenas Prácticas Tributarias, (2) para el análisis y racionalización de las cargas fiscales indirectas que soportan las empresas, (3) para estudiar temas relativos a precios de transferencia y (4) para analizar cuestiones relativas a IIEE.

La Secretaría Técnica del Foro corresponde a un funcionario de la AEAT, con la colaboración de representantes de las empresas que lo deseen –que rotarán–.

Se reunirá al menos una vez al semestre, aunque caben reuniones extraordinarias. Las decisiones se tomarán por consenso y no tendrán efecto jurídico vinculante alguno: serán sólo informes o recomendaciones, que se difundirán públicamente por los cauces que decida el Foro.

Las actas de las sesiones celebradas hasta ahora no se han publicado. Sólo se conoce el orden del día –disponible en la página web de la Agencia–.

[57] Se exponen todos en las pp. 8-9 de AEAT, "Las Administraciones Tributarias…".

[58] AEAT, "Las Administraciones Tributarias….", p. 12.

[59] Según informaciones proporcionadas por CERVANTES, C. en el seminario organizado en el IEF en noviembre eran 10. Pero El Economista informó de la adhesión de Ferrovial en su edición de 9 de diciembre, de modo que ya son 11.

De acuerdo con la prensa (Negocio, de 4 de noviembre de 2010), esto significa que el 70 por 100 de las compañías que pactaron el texto en el Foro de Grandes Empresas siguen sin dar su visto bueno; de hecho sólo 8 de las 27 del Foro –Santander, El Corte Inglés, FCC, GasNatural-Fenosa, Iberdrola, Inditex, Mapfre, Michelín–. Otras 3 empresas adheridas no están en el Foro –Abengoa, Banesto y Ferrovial–.

Parece que hay otras siete u ocho que probablemente se unirán en breve, por el resto no lo hará por las reticencias de sus Consejos de Administración a asumir tanta responsabilidad directa en materia fiscal o en algún caso porque –se asegura- han detectado problemas de incompatibilidad de nuestro Código con los Códigos de Conducta vigentes en otros países en los que operan como empresas multinacionales que son.

Hacienda está muy interesada en que todas las empresas que forman parte del Foro firmen el Código de Buenas Prácticas –al fin y al cabo ellas pactaron su contenido con la AEAT–, *vid.* Negocio, 21 de diciembre de 2010.

llas conductas susceptibles de generarlos", (2) transparencia y seguridad jurídica en la aplicación e interpretación de las normas tributarias por parte de la Agencia Tributaria, y (3) reducción de la litigiosidad y evitación de conflictos.

Nos interesa ahora la recogida en el apartado (2), que se desarrolla en una serie de puntos, de entre los que destacamos los siguientes:

2.1. "La Agencia Tributaria procurará que en sus actuaciones se tengan en cuenta los precedentes administrativos y velará porque en la interpretación de las normas se respete la unidad de criterio de la Administración Tributaria.

A tal fin, la Agencia Tributaria aplicará los criterios interpretativos que se desprendan de la doctrina administrativa y jurisprudencia. En ausencia de tal doctrina, cuando tuviese dudas sobre el criterio a aplicar, solicitará informe a la Dirección General de Tributos en el ámbito de su competencia.

Los Directores de Departamento de la Agencia Tributaria informarán al Comité Permanente de Dirección de la misma de aquellos criterios interpretativos que pretendan aplicar en sus actuaciones, siempre que se refieran a cuestiones de especial transcendencia o que puedan generar controversias significativas con los contribuyentes y en las que no exista criterio establecido por la Dirección General de Tributos, el Tribunal Económico-Administrativo Central o los Tribunales de Justicia".

2.3. "La Agencia Tributaria establecerá procedimientos adecuados para permitir que aquellos contribuyentes que tengan dudas sobre el tratamiento tributario de determinadas operaciones u operativas que puedan conocer, con la rapidez requerida por el caso, los criterios que la Administración aplicaría en tales operaciones u operativas"[60].

2.4. "Los contribuyentes podrán presentar un anexo explicativo junto con las declaraciones tributarias, manifestando los criterios seguidos en la preparación de las mismas así como los hechos en los que se basan, lo cual, si los hechos se adaptan a la realidad y los criterios están razonablemente fundamentados, será valorado favorablemente por la AEAT a efectos de determinar la diligencia, el dolo o la culpa a que se refiere la Ley General Tributaria".

Algunos de los comentaristas que se han pronunciado hasta ahora sobre estos apartados no se han mostrado muy entusiasmados.

NAVARRO SANCHIS[61], por ej, indica en relación con el apartado 2.1 que "no sólo se está admitiendo que esa precaución" –el seguimiento de los precedentes administrativos y la unidad de criterio dentro de la Administración– "no se respeta, sino anunciando que no se va a respetar del todo –el verbo procurar es, aquí, clamoroso–. Además lo que se dice de seguir la doctrina administrativa y judicial es "algo que ya es preceptivo sin códigos ni recomendaciones, pero sistemáticamente incumplido". En cuanto a la disposición sobre cómo ha de tomarse una decisión interpretativa en las cuestiones de especial transcendencia critica irónicamente que "los tribunales de justicia (vayan) al final de la lista de instituciones creadoras de criterio, tras los que verdaderamente importan" y concluye "lo llamativo es que aquí la Agencia no hace sino un ejercicio de encomiable sinceridad"[62]. En cuanto al apartado 2.4 indica este autor: "la AEAT, después de los años transcurridos desde la ley 1/1998, aún sigue en la creencia de que debe determinar la diligencia, el dolo o la culpa a partir de la fundamentación del criterio del contribuyente en ese anexo, y se reserva esa facultad de valorarla favorablemente, ¿no es enternecedor?"[63].

Por su parte los inspectores de Hacienda –o al menos su sindicato– no creen que los criterios interpretativos deban ser fijados por los Directores de los Departamento de la Agencia, sino por los tribu-

[60] Según *Negocio* (7 de abril de 2010), las empresas quieren un interlocutor fijo en la AEAT que aclare las dudas tributarias –"La solicitud llega en un momento de gran malestar en los despachos, después del caos generado con los cambios que efectuó la Agencia en la declaración de operaciones intracomunitarias y con terceros a efectos de IVA –modelos 349 y 347, respectivamente–", y un órgano de arbitraje para la resolución de conflictos.

[61] *El Economista* de 2 de agosto de 2010.

[62] *El Economista* de 9 de agosto de 2010.

[63] *El Economista* de 2 de agosto de 2010.

nales y, en su caso, la Dirección General de Tributos. Además señalan que, en su opinión, la unificación de doctrina no puede implicar uniformidad, sin posibilidad de atender a las circunstancias de cada caso concreto[64].

Nosotros pensamos que no les falta razón en sus críticas. Apreciamos la buena disposición a seguir la doctrina jurisprudencial y administrativa ya establecida y la intención inicial de pedir criterio a la DGT cuando no exista tal doctrina, aunque observamos cierta contradicción con lo que a continuación se recoge en el punto 2.1., a saber, que serán los Directores de los Departamentos de la Agencia los que fijarán la interpretación a seguir cuando no haya doctrina establecida –sic!–. En cuanto al anuncio que se contiene en el punto 2.3, sabemos que en estos momentos se está discutiendo en el seno del Grupo de Trabajo del Foro –concretamente en la Comisión de Seguimiento del Código de Buenas Prácticas– el posible establecimiento de un procedimiento de consulta ante la Agencia Tributaria[65]. Esta es una cuestión realmente interesante, en nuestra opinión, sobre la que volveremos.

Y, mientras tanto, ¿qué sucede con las *pequeñas y medianas empresas*? ¿van a poder establecer el mismo tipo de relación cooperativa con la Administración Tributaria de la que ya están empezando a disfrutar las grandes empresas?

De momento la Administración se muestra abierta a conocer las experiencias de Derecho Comparado –la holandesa, ante todo–; pero dado que aún estamos en los inicios del nuevo marco de relaciones con las empresas de mayor tamaño y no se sabe cuáles serán los resultados, ni los retos que habrá que afrontar por el camino, es prudente.

De hecho la AEAT está concentrando sus esfuerzos en dar a conocer el Foro de Grandes Empresas y el Código de Buenas Prácticas en el sector privado y en el seno de la propia Administración, empezando por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, iniciando una labor pedagógica que debe culminar en un cambio de cultura de gran relevancia si se quiere que el nuevo sistema de los frutos esperados que son, no lo olvidemos, aumentar la seguridad jurídica de los contribuyentes y permitir a la Administración centrar de forma más eficiente los recursos de que dispone en el control de los obligados tributarios de alto riesgo. Además la Agencia Tributaria es consciente de que ella también debe prepararse a nivel interno, necesita diseñar sus procedimientos internos para implantar este nuevo sistema –decidir qué interlocutores trabajarán con qué empresa y cómo se repartirá el trabajo– y mejorar su organización para adaptarse a él.

En estos momentos la AEAT está seleccionando cuidadosamente a las empresas con las que intentará poner en marcha una relación de tipo cooperativo, concertando entrevistas con ellas[66] en las que analiza (1) cómo ha sido la relación de esa empresa con ella en el pasado, (2) qué tipo de problemas han tenido[67], (3) qué dudas quedan pendientes de declaraciones-liquidaciones de ejercicios fiscales pasados no inspeccionados –las empresas preguntan y la Agencia les indica cuál es su visión e interpretación–, (4) qué dudas fiscales tiene la empresa en este momento –la Administración intenta también aquí despejar sus incertidumbres-.En general la AEAT valora muy positivamente los encuentros y afirma que las empresas también han mostrado su satisfacción [68].

En cuanto al *Foro de Asesores Fiscales*, también anunciado en la actualización del Plan de Prevención del Fraude de 2008, como ya hemos comentado[69], parece ser que se pondrá en marcha dentro

[64] *Negocio*, 21 de julio de 2010.

[65] P. 12 e informaciones proporcionadas por CERVANTES, C., en el seminario del IEF de noviembre de 2010.

[66] Según CERVANTES, C., hasta noviembre de 2010 los funcionarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes habían llevado a cabo 10 entrevistas con empresas y tenían previstas 11 más.

[67] CERVANTES aseguraba que en la mayor parte de los casos la Agencia ya conoce muy bien a esas empresas, pero que ahora, gracias a las conversaciones está obteniendo más y mejor información, no ya sobre la empresa, sino sobre cada sector económico, lo que será de indudable utilidad para la mejor organización de las relaciones de la Administración con ellos en el futuro.

[68] Al parecer los temas sobre los que más se ha preguntado a la Agencia han sido la tributación de productos derivados de entidades crediticias, el tratamiento fiscal del fondo de comercio en las fusiones, las reestructuraciones empresariales, y la deducción por reinversión. En algún caso se ha pedido a la Administración que haga una auditoría de los nuevos sistemas informáticos que quiere utilizar una empresa, para comprobar que reúnen todos los requisitos y no darán problemas en el futuro cuando intenten utilizarlos para cumplir sus obligaciones fiscales.

Todo según informó CERVANTES en el seminario celebrado en el IEF en noviembre al que nos hemos referido varias veces.

[69] P. 15 del documento. Después de reconocer su papel como "colaboradores cualificados de la Agencia Tributaria en la gestión de los tributos" y de valorar la conveniencia de establecer un "nuevo marco de relación" con ellos, se proponen como

de muy poco, puesto que la Administración es consciente de la importancia del papel de los asesores[70] "como oferentes de mecanismos de planificación fiscal y por ayudar al contribuyente a entender y cumplir sus obligaciones fiscales", lo que obliga a una Administración que quiera mejorar su gestión de riesgos a "diseñar sus relaciones con los contribuyentes y los asesores fiscales de forma coordinada y coherente". Y es que la Administración podría beneficiarse de la información sobre conductas y operaciones de riesgo fiscal que los asesores podrían proporcionarle, y los asesores de "conocer determinados criterios de actuación de la Administración", lo que "les permitirá estar en una mejor posición para asesorar a las empresas"[71].

Sin embargo, decidir quiénes serán los interlocutores no es tan fácil en nuestro país, dada la falta de regulación legal del sector de la asesoría fiscal y la ausencia de Colegios Profesionales de asesores. Al parecer se contará con los grandes despachos[72], con las asociaciones de asesores existentes –AEAD, REAF, etc– y con organismos como el Colegio de Gestores Administrativos, el Colegio de Titulares Mercantiles o el Colegio de Aduanas[73].

Los asesores han pedido reiteradamente, a través de sus asociaciones, la puesta en marcha de este Foro. Parece, empero, que los servicios de asesoría fiscal de algunas grandes empresas ven con recelo este segundo foro, pues temen que en él los bufetes acaben discutiendo estrategias de planificación ante representantes de empresas competidoras y la Agencia Tributaria[74].

Es claro el interés que la AEAT tiene por desarrollar y mejorar su relación con los asesores fiscales –que entre otras cosas, "permitirá que la planificación fiscal agresiva sea una opción menos atractiva para los contribuyentes"[75]–. Pero queda por ver si la Administración española seguirá el ejemplo de la holandesa o no llegará tan lejos.

3. *Propuesta de reforma de la LGT*

Las opiniones están divididas acerca de si sería preciso o no introducir cambios en nuestra Ley General Tributaria y normas complementarias para implantar y desarrollar en España el nuevo tipo de relación cooperativa entre Administración y contribuyentes que venimos comentando, relación que tiene sus implicaciones –como hemos visto– en materia de interpretación administrativa de normas tributarias, de consultas.

En opinión de algunos autores para que sea plenamente operativa una relación cooperativa habría que cambiar algunas normas, aunque no el esquema básico de derechos y obligaciones de los contribuyentes regulado en la LGT. "De entrada" –afirman– "hay que dejar claro que cuando hablamos de "un marco especial de relación entre Hacienda y Grandes Empresas" lo hacemos en referencia al contexto de la comunicación, a aspectos materiales y tecnológicos de la misma y a una actitud de cooperación manifestada formalmente por ambas partes, pero en ningún caso nos referimos a un

---

medidas concretas "reforzar la colaboración" con ellos, "ampliando los instrumentos que se ofrecen a los profesionales para facilitar y agilizar su labor de intermediación" e "impulsar foros de diálogo… a través de jornadas o reuniones, en los que se difundirán los criterios de la Agencia Tributaria en la aplicación de los tributos, se analizarán las modificaciones normativas en curso en cada momento y se promoverá el compromiso social de estos profesionales para contribuir al rechazo por parte de los contribuyentes de las conductas defraudadoras".

En el Plan Integral de Prevención y Corrección del Fraude, de 2010, se plantea como proyecto la puesta en marcha de un Foro de Asesores Fiscales "para el debate de los principales asuntos de interés en la relación entre estos y la AEAT y, en concreto, incrementar el conocimiento mutuo entre las partes a través de la búsqueda de acciones que faciliten el cumplimiento voluntario de los contribuyentes y la transparencia en la información, permitiendo una mejora en el trabajo de los asesores así como facilitar el cumplimiento tributario. Además, este Foro permitirá incrementar la interacción de las partes a efectos de las labores de colaboración social"–pp. 63 y 64–.

[70] Sobre la misma idea, el papel cada vez más importante que desarrollan los asesores fiscales como colaboradores sociales en la gestión de los tributos, *vid.* GÁRCIA NOVOA, "La colaboración social en la gestión tributaria de las asociaciones profesionales de la asesoría fiscal".

[71] AEAT, "Las Administraciones Tributarias…", p. 14.

[72] Según *Expansión* (26 de noviembre de 2010) se llamará a las Big Four (Landwell-Prycewaterhouse, KPMG, Deloitte y Ernst&Young), y a conocidos despachos como los de Garrigues, Uría Menéndez y Cuatrecasas, Gonçalves Pereira y otros.

[73] En el Plan Integral contra el Fraude de 2010 se anunciaba que el foro "estará formado por las principales firmas de asesoría fiscal en España y una representación del resto de asesores fiscales a través de asociaciones y de Colegios Profesionales" –p. 64–.

[74] *Negocio*, 1 de 6 de 2010.

[75] Plan Integral de 2010, p. 63.

marco jurídico innovado"[76]-. No se trata de regular un nuevo sistema de obligaciones tributarias para ciertos sectores de contribuyentes, sino de encontrar una manera nueva de lograr y fomentar su cumplimiento. Los acuerdos que se firman entre Administración y empresas no tienen un valor jurídico vinculante –no sería posible modificar *ex contractu* el sistema regulado en nuestras leyes– y sin embargo cumplen una función relevante –como los *Memorandum of Understanding*[77] que se firman en EEUU, se dice[78]–.

Una relación cooperativa exigiría –de acuerdo con este sector–, fundamentalmente, algunos cambios en el comportamiento de la Administración –mayor rapidez en el desarrollo de actuaciones; nombramiento de un interlocutor único para responder al contribuyente; establecimiento de mecanismos específicos para facilitar el cumplimiento de obligaciones como el suministro de información o la presentación de documentación a efectos, por ej, de aplazamiento o fraccionamiento de pagos, etc–. En Holanda, recordemos, no se ha regulado normativamente el *Horizontal Monitoring*, que se considera simplemente una nueva forma de organización del trabajo de la Administración Tributaria.

Sin embargo, estos autores reconocen que al menos habría que reformar el sistema de consultas tributarias regulado en la LGT para poder ofrecer a estas grandes empresas respuestas vinculantes y en tiempo oportuno[79].

Lo cierto, empero, es que las empresas que actualmente participan en el Foro no parecen estar muy convencidas de la necesidad de la reforma y se manifiestan a favor de la no regulación del nuevo sistema, lo que en su opinión permitirá a la Administración actuar con más "flexibilidad"[80].

Nosotros, sin embargo, consideramos que sería imprescindible modificar algunas de las normas de la LGT[81], sobre todo y por lo que ahora nos interesa, las que regulan las consultas tributarias.

Y esto porque tal y como están reguladas actualmente quien responde es la DGT, que dispone para ello de un plazo de seis meses. En un sistema de relaciones cooperativas, el plazo de tiempo tiene que ser mucho más breve y adaptarse a las necesidades de las empresas, y probablemente no debería ser sólo la DGT quien resolviera. Y es que dado que en el marco de este nuevo tipo de relación, las empresas se sientan a la mesa con representantes de la Agencia Tributaria, a quien revelan toda la información de hecho relativa a los riesgos fiscales que asumen, esperando oír el enfoque y la valoración de las consecuencias tributarias que la Administración realizará sobre ellos, es lógico pensar que el órgano encargado de interpretar las normas, al menos en estos supuestos, deba ser precisamente la AEAT, aunque no sola en nuestra opinión.

La Agencia Tributaria está obligada actualmente a aplicar, en la interpretación y aplicación del Derecho que lleva a cabo en el desarrollo de su labor de gestión, los criterios fijados por la Dirección General de Tributos –y por los tribunales y el TEAC, por supuesto, pero ahora centrémonos en la relación entre estos dos centros administrativos–. Si no existe doctrina establecida sobre un asunto,

---

[76] GONZÁLEZ DE FRUTOS, *cit*, p. 91.

[77] En nuestro país también se conoce y utiliza la figura de los MOUs, por ej, para la prevención del fraude fiscal desde el Plan de 2005 –*vid.* sus pp. 48 y 49; a ellos se refiere también el Plan Integral de 2010 –p. 26–.

En ellos las empresas o profesionales o sus asociaciones representativas se comprometen a colaborar con la Administración Tributaria aportando información relevante para la prevención del fraude fiscal o a asumir un código ético o de buenas prácticas fiscales. Permiten el establecimiento de cauces de comunicación estables –se nombran personas de contacto permanente, se crean comisiones de seguimiento– y el conocimiento por parte de la Agencia de la operativa de cada sector, lo que le permitirá trabajar en el futuro con mayor efectividad en la lucha contra el fraude. Las empresas se comprometen a suministrar la información de que dispongan sobre fraude en su sector, a participar en campañas de sensibilización social contra el fraude y para reforzar la conciencia fiscal ciudadana.

Se han firmado 17 acuerdos –con la Asociación de Gestión de Derechos Intelectuales, la Asociación de Empresas de Electrónica, Tecnologías de Información y Telecomunicaciones de España, la Asociación Nacional de Vendedores de Vehículos a Motor, con reparación y recambios, la Asociación Nacional para la Defensa de la Marca, la organización de Consumidores y Usuarios, y otras, todos ellos pueden consultarse en la página web de la AEAT–. Son voluntarios para las empresas. *Vid.* AEAT, "El mejoramiento de la eficacia de las administraciones tributarias a través de nuevos modelos de organización", pp. 8 y ss.

[78] Además, como recuerda RUIBAL –cit, p. 171–, en otro caso estos acuerdos podrían ser considerados ayudas de Estado por las autoridades comunitarias, según los casos.

[79] GONZÁLEZ DE FRUTOS, *cit.*, p. 92.

[80] Así se pronunció la representante de Banesto en el seminario celebrado en el IEF en noviembre de 2010.

[81] En el mismo sentido –aunque no concreta demasiado– MARTIN, J. en un artículo publicado en *Cinco Días*, 10 de enero de 2011.

la AEAT puede solicitar el criterio de la DGT –hemos recogido casos en los que así ha sucedido en el pasado reciente–. Pero probablemente en muchos casos la Agencia no solicita ese criterio y aplica el suyo propio –en el Código de Buenas Prácticas, en el punto 2.1, se parte de hecho de esa realidad y se propone, para mejorar la seguridad jurídica del contribuyente en el futuro que los Directores de Departamento informen al Comité Permanente de Dirección, suponemos que con la intención de que se conozca ese criterio en todos los Departamentos de la AEAT y se pueda garantizar la unidad de doctrina en su caso–. En estos supuestos pueden surgir problemas –de inseguridad jurídica para el contribuyente y de igualdad en la aplicación del Derecho– si con posterioridad la DGT es consultada sobre ese tema y llega a una interpretación diferente de la mantenida por la AEAT. No hay mecanismos jurídicos que lo eviten, aunque pueda ser aconsejable que la DGT en estos supuestos acoja el criterio defendido por la AEAT[82], ninguna norma le obliga a ello y puesto que ni siquiera en el Código de Buenas Prácticas se prevé que se comunique a la DGT, es posible que esta ni siquiera conozca esos criterios interpretativos de la Agencia[83].

Lo ideal, en nuestra opinión, sería que un órgano o comisión con representantes de ambos Centros –DGT y AEAT– se encargara de la resolución de las consultas planteadas por los contribuyentes. Probablemente esto sería bueno en todos los casos, pero desde luego resultará imprescindible en estos supuestos de relación cooperativa que estamos comentando. La Dirección General de Tributos podría aportar su visión general del sistema tributario y la Agencia su conocimiento de los problemas prácticos que la aplicación del mismo plantea.

Como hemos visto en Derecho Comparado existen ejemplos de comisiones formadas por representantes de distintos sectores, incluso en algunos casos del sector privado, que resuelven las consultas tributarias –Italia, Suecia–. Nosotros no consideramos oportuno ir tal lejos. Pensamos que podría utilizarse como referencia la Comisión para la resolución de los conflictos en la aplicación de las normas, que de acuerdo con el art. 159 LGT está formada por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas –DGT, uno de ellos será Presidente– y dos representantes de la Administración Tributaria actuante –esto es, AEAT–.

Algún autor plantea también que el silencio, ante una consulta planteada en el seno de este tipo de relación cooperativa, no debería beneficiar a quien no actúa dentro del plazo concedido para ello, esto es, no debería seguir siendo negativo. A nosotros nos parece que en una relación cooperativa la Administración debería responder siempre a las cuestiones que las empresas le planteen porque otra cosa no tendría sentido, dejaría de existir el diálogo e intercambio de impresiones de constituye su esencia y razón de ser. Sin embargo, admitir el silencio positivo, dando por buena la interpretación que propone el contribuyente, podría ser muy arriesgado. Simplemente si la Administración no se pronuncia habrá que entender rota o suspendida la relación cooperativa, lo cual liberará a la empresa también de los compromisos que ella haya asumido.

La respuesta dada por la Administración debería ser vinculante para la misma. En Holanda no lo es, como hemos visto, aunque en la práctica es muy extraño que la Administración cambie de criterio en el seno de una relación cooperativa. Nosotros pensamos que la respuesta vinculante es lo que garantizará la seguridad jurídica anticipada que el contribuyente va buscando cuando se involucra en una relación de este tipo.

Para el contribuyente, sin embargo, no debe ser vinculante. El obligado tributario debe tener siempre la posibilidad de mantener su propia interpretación de la norma y acudir a los tribunales para defenderla –y si su interpretación no es totalmente descabellada no deberían imponérsele sanciones[84]–.

---

[82] GONZÁLEZ DE FRUTOS defiende que la DGT asuma los criterios de la AEAT –*cit.*, p. 87–. No sabemos si se refiere a estos casos, especialmente conflictivos, o en general.

[83] Por cierto que la DGT tiene un representante en el Grupo de Trabajo que ha elaborado el Código de Buenas Prácticas y se encargará de su seguimiento; pero no en el Foro de Grandes Empresas. Nos parece que su ausencia en este Foro no tiene justificación.

[84] En el mismo sentido se manifestó CERVANTES, C. en el seminario del IEF de noviembre de 2010. El opina que las empresas que no compartan el criterio interpretativo de la Administración puede (a) liquidar aplicando el suyo, sabiendo que la Agencia comprobará y modificará su liquidación, aunque no debería –en su opinión- aplicar sanciones si se trata de una "interpretación razonable" en el sentido del art. 179.2.d LGT, y sabiendo también que ella podrá acudir luego a los Tribunales para tratar de imponer su criterio, o (b) aplicar la interpretación proporcionada por la Agencia –así es seguro que no se le impondrán sanciones– y recurrir luego a los tribunales, impugnando su autoliquidación, para intentar ver refrendado su propio criterio interpretativo.

Pero puede aceptarla y seguirla. Otros contribuyentes en situación semejante deben poder invocar la interpretación dada en la consulta por la Administración –aunque no haya firmando ningún convenio para mantener una "relación cooperativa" con ella, por exigencias del principio de igualdad. Esto exige la publicación de las consultas emitidas en el seno de estas relaciones cooperativas especiales[85]. Y todo ello debería ser adecuadamente regulado en la Ley General Tributaria y el Reglamento de Aplicación de los Tributos.

En definitiva, nosotros pensamos que sí será preciso modificar los art. 88-89 LGT. Y probablemente lo más adecuado sería regular un único sistema de consultas –con los cambios que hemos comentado– para todo tipo de sujetos, pues mantener el sistema que ya conocemos para la generalidad de los contribuyentes e introducir uno nuevo para las empresas que actúen en el marco de una relación cooperativa con la Administración Tributaria puede generar problemas –diferentes interpretaciones de las mismas normas o normas muy similares dadas por la DGT en un caso y la Comisión mixta DGT-AEAT que proponemos nosotros, en otros– y dar lugar a desigualdades[86].

III. CONCLUSIONES

— En nuestro país el órgano competente para evacuar consultas, respondiendo a las dudas de los obligados tributarios sobre cómo deben interpretarse las normas tributarias, es la Dirección General de Tributos –nos ceñimos en nuestro estudio al sistema tributario estatal–. Así lo disponen la LGT y el Reglamento de Aplicación de los Tributos. Sin embargo, también la Agencia Tributaria responde a las solicitudes de información que recibe de los contribuyentes y no siempre se limita a reproducir los criterios interpretativos sentados por la jurisprudencia, el TEAC o la DGT. En ocasiones va más lejos y difunde su propia interpretación sobre las normas.

— Si se aplicase estrictamente el sistema de consultas escritas previsto en nuestra LGT, DGT y AEAT deberían actuar siempre de forma coordinada. La DGT podría solicitar el criterio de la Agencia antes de resolver las consultas –al menos en los casos más complejos– y la AEAT debería pedir informe a la DGT en los supuestos en que no existiese una doctrina jurisprudencial o administrativa clara o consolidada. Recordemos que la interpretación que la DGT ofrece en las consultas es vinculante para la Administración, esto es, debe ser aplicada por la AEAT, lo cual probablemente exige que ambos centros directivos participen en su preparación y que, por supuesto, las consultas sean adecuadamente difundidas de modo que sean conocidas por sus futuros.

— En ocasiones se utilizan indebidamente las consultas para difundir los criterios interpretativos de la Administración en sustitución de las órdenes ministeriales interpretativas que han caído en desuso. La DGT asume, así, iniciativas que no le corresponden.

— En los últimos años –desde 2008, fecha de la actualización del Plan de Prevención del Fraude de la AEAT– se ha comenzado a difundir en España la idea de que las relaciones entre Administración Tributaria y contribuyentes deben evolucionar hacia un nuevo modelo de relación cooperativa, basada en la confianza mutua. En una relación cooperativa la empresa debe suministrar a la Administración información detallada de sus actividades económicas; a cambio la Administración le ofrece seguridad jurídica en forma de interpretación *ex ante* de las normas tributarias y su aplicación al caso concreto, en tiempo real, y controles o inspecciones *ex post* suaves. Y todo ello en el marco de un diálogo fluido entre ambos basado en la comprensión y la confianza recíprocas.

[85] De otra opinión es GONZÁLEZ DE FRUTOS, quien afirma que: "En todo caso, debería garantizarse la exención de responsabilidad (sanciones) a quienes siguieran los criterios manifestados por la Hacienda. Bastaría con ampliar los efectos del art. 89 y garantizar la indemnidad a quienes hubieran seguido el consejo de la Agencia, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en plazo y no se hubieran alterado las circunstancias. En este caso, por el contrario, no se debería ampliar los efectos a otros obligados, puesto que son actuaciones de atención personalizada" –*op. cit*, p. 92 y 93–.

[86] Otros autores, sin embargo, proponen precisamente el establecimiento de dos sistemas. "La solución… no es desmontar el procedimiento de consultas tributarias, que tiene una utilidad manifiesta para los contribuyentes al divulgar interpretaciones válidas y para la Administración al indicar las debilidades o lagunas de la regulación vigente. La solución está en que la Agencia Tributaria se comprometa a resolver las consultas en tiempo real con independencia de que el contribuyente pueda plantear consulta tributaria. Recursos técnicos para ello no le faltan, como ha demostrado durante años el programa Informa, y ante las preguntas de especial complejidad nada impediría la coordinación de la Agencia Tributaria con la DG de Tributos" –*vid.* GONZÁLEZ DE FRUTOS, *cit.*, p. 93–.

En otros países se ha avanzado bastante en la implantación de este tipo de gestión tributaria, sobre todo en Holanda.

— En España se ha comenzado a trabajar con grandes contribuyentes y se ha creado en julio de 2010 un Foro de Grandes Empresas en el que representantes de la cúpula de la AEAT –no hay representantes de la DGT– y de los Consejos de Administración de las 27 sociedades que participan dialogan sobre temas de interés mutuo. Y se ha anunciado la próxima creación de otro Foro, de Asesores o Intermediarios Fiscales. Nada se sabe por el momento sobre qué ocurrirá con las pequeñas y medianas empresas, si tendrán acceso a este nuevo tipo de relación cooperativa con la Administración Tributaria –como en Holanda– o no. El resto de contribuyentes queda excluido.

— El Foro de Grandes Empresas ha comenzado sus trabajos elaborando un Código de Buenas Prácticas –en el grupo de trabajo que lo ha elaborado, por cierto, sí ha participado la DGT– en el que se incorporan recomendaciones sobre prácticas de buen gobierno en relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las empresas –fundamentalmente de transparencia y cooperación con la Administración Tributaria–, al que de momento no se han adherido ni siquiera todas las empresas integrantes del Foro que pactaron su contenido, pese al gran interés de Hacienda en que lo hagan.

— En ese Código también la Agencia Tributaria asume compromisos con el fin de garantizar la seguridad jurídica de las empresas. En relación con la interpretación de las normas se obliga, en principio, a seguir la doctrina sentada por los tribunales, TEAC o DGT y a pedir el criterio de esta última cuando no haya tal doctrina –lo cual aplaudimos, aunque es obvio que sencillamente esto es lo que exige el ordenamiento jurídico vigente–, pero a continuación y de forma un tanto contradictoria con lo que acabamos de exponer explica que serán los Directores de los Departamentos de la Agencia los que fijarán la interpretación de una norma cuando no haya doctrina establecida al respecto.

— Además la AEAT anuncia en el Código de Buenas Prácticas que establecerá procedimientos para que los contribuyentes puedan plantearle consultas, aunque no emplea este término probablemente para no abrir públicamente el debate de si es necesaria antes una reforma de la LGT o no.

— Aunque algunos sectores –representantes de las grandes empresas y de la Administración– defienden que no es necesario reformar nuestra LGT para implantar en España el nuevo marco de relación cooperativa entre contribuyentes y Administración, nosotros pensamos que sería imprescindible, al menos para reformar el régimen de las consultas tributarias.

— En nuestra opinión, esta sería la oportunidad para solucionar los problemas de descoordinación entre DGT y AEAT que pueden observarse en algunos supuestos. Un órgano mixto compuesto por representantes de ambos centros directivos debería ser el competente para resolver las consultas vinculantes –todas, no sólo las que se dictasen en el marco del nuevo tipo de relación cooperativa–; y hacerlo en un plazo mucho más reducido que el actual –los 6 meses actuales, que en la práctica pueden ser muchos más, no son de recibo en una Administración moderna–

.

ANEXO

EMPRESAS PARTICIPANTES EN EL FORO DE GRANDES EMPRESAS CREADO POR LA AEAT

ACERINOX
ACS
AMADEUS IT HOLDING
BANCO DE SANTANDER
BBVA
LA CAIXA
CAJA MADRID
CEPSA
COFARES
EL CORTE INGLÉS
ENDESA
FCC
GAS NATURAL FENOSA
GENERALI ESPAÑA
IBERDROLA
IBERIA
INDITEX
MAPFRE
MERCADONA
MICHELIN
NORFIN HOLDER
RENAULT ESPAÑA
REPSOL YPF
SEAT
SIEMENS
TELEFÓNICA
VODAFONE

IV. BIBLIOGRAFÍA

ADAME MARTÍNEZ, F.: "Régimen jurídico de las consultas tributarias en Derecho español y comparado", *DT*, n.º 21/2001.

— :"La interpretación de las normas tributarias a través de consultas y las garantías contra los cambios de doctrina de la Administración desde una perspectiva comparada", ponencia presentada en la Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario del IEF, 2010.

AEAT: "Las Administraciones Tributarias y la responsabilidad social del contribuyente: estrategias para el combate al planeamiento tributario nocivo. Foro de grandes empresas", ponencia presentada en la 44ª Asamblea General del CIAT, Montevideo, Uruguay, 12-15 de abril de 2010.

— "El mejoramiento de la eficacia de las administraciones tributarias a través de nuevos modelos de organización", ponencia presentada en la Conferencia Técnica del CIAT, organizada en París, 18-21 de octubre de 2010.

ALINK, M/VAN KOMMER, V.: ”The Dutch Approach. Description of the Dutch Tax and Customs Administration”, *IBFD*, 2009.

ERNST & YOUNG: “Horizontal Monitoring: towards a level playing field”, *International Tax Alert*, 4-June-2008.

GARCÍA NOVOA, C.: “La colaboración social en la gestión tributaria de las asociaciones profesionales de la asesoría fiscal”, *Revista de Información Fiscal*, n.º 100/2010, pp. 51 y ss.

GONZÁLEZ DE FRUTOS, U.: “La relación cooperativa: un nuevo horizonte en el diálogo entre las grandes empresas y la Agencia Tributaria”, *CT*, n.º 134/2010, pp. 65 y ss.

HEUTINCK, M.: *Horizontal Monitoring*, ponencia presentada en el seminario OCDE-MEH sobre “Prevención del fraude fiscal: colaboración social y corporativa con la Administración Tributaria”, organizado en el IEF el 4-diciembre-2007.

OCDE:“Análisis del papel de los intermediarios fiscales”, 2008.

— : *Tax Control Framework*, documento introducido en la red International Tax Dialogue, con fecha de marzo de 2008.

RUIBAL PEREIRA, L.: “Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las administraciones tributarias en la lucha contra el fraude fiscal”, *CT*, n.º 134/2010, pp. 143 y ss.

SÁNCHEZ HUETE, M. A.:“Hacia una planificación fiscal socialmente responsable. La planificación ultrafiscal”, *QF*, n.º 7/2010.

ZORNOZA PÉREZ, J.: “Interpretación administrativa y consulta tributaria (Consideraciones sobre la reforma del art. 107 de la Ley General Tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 47-48, 1985, pp. 463 y ss.

La interpretación administrativa de las normas reguladoras de los tributos cedidos por el Estado a las Comunidades Autónomas

JESÚS RAMOS PRIETO
(Universidad Pablo de Olavide de Sevilla)

RESUMEN

La progresiva asunción de competencias de las Comunidades Autónomas respecto de la regulación, aplicación y revisión de los tributos cedidos total o parcialmente por el Estado ha tenido, de forma inevitable, un reflejo en la interpretación administrativa de las disposiciones legales y reglamentarias que se ocupan de estos tributos estatales. Poco a poco las Comunidades Autónomas han ido adquiriendo un protagonismo creciente en este ámbito, en el que durante mucho tiempo estuvieron reservados en exclusiva al Estado los cauces interpretativos más relevantes en la práctica.

En este trabajo se analiza el grado de implicación que han alcanzado las Administraciones tributarias autonómicas en las principales modalidades de interpretación administrativa de carácter general y particular que contempla la vigente Ley General Tributaria y sus reglamentos de desarrollo. En concreto, nos referiremos a las disposiciones interpretativas, las consultas tributarias escritas y la doctrina sentada por los órganos económico-administrativos.

1. PLANTEAMIENTO

Un rasgo común a las sucesivas reformas del sistema de financiación autonómica aprobadas en los años 1996, 2001 y 2009 ha sido la reiterada predilección del legislador por los tributos cedidos total o parcialmente por el Estado como el cauce prioritario para incrementar la autonomía financiera y la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas, dadas las limitaciones con que éstas siguen tropezando en orden al establecimiento de impuestos propios –que pese a ser cada vez más numerosos no por ello han fortalecido de modo significativo su capacidad recaudatoria) y de recargos sobre impuestos estatales.

La voluntad de potenciar el mecanismo de la cesión total o parcial de impuestos del estado, previsto en la Constitución (artículo 157.1), en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y en los Estatutos de Autonomía, ha llevado a alargar ostensiblemente el listado de tributos cedidos, lo que se ha traducido en un aumento notable del volumen de ingresos que las Haciendas autonómicas reciben por este concepto. Pero junto a esta variación cuantitativa, se ha ido produciendo un visible cambio cualitativo, ya que las Comunidades Autónomas han asumido crecientes competencias normativas y administrativas o ejecutivas (incluyendo en estas últimas las funciones de aplicación y revisión en vía administrativa, así como la potestad sancionadora tributaria) en bastantes de los tributos cedidos.

Este proceso ha tenido un reflejo directo en la cuestión que aquí vamos a abordar: la interpretación de las normas reguladoras de estas figuras impositivas por parte de los órganos de la Administración Tributaria. Muchos de los tributos que han sido objeto de cesión total o parcial son en la actualidad de regulación compartida, al producirse una concurrencia de disposiciones estatales y autonómicas. Y, por añadidura, las Comunidades Autónomas han asumido por delegación del Estado el ejercicio de algunas competencias de gestión (contestación a determinadas consultas tributarias) y de revisión (conocimiento y resolución de las reclamaciones económico-administrativas relativas a los actos dictados por sus propios órganos) de clara dimensión hermenéutica.

2. MODALIDADES DE INTERPRETACIÓN ADMINISTRATIVA

Conforme a un criterio usual entre la doctrina[1], podemos distinguir dentro de la actividad interpretativa desarrollada por la Administración dos modalidades, según se trate de una interpretación realizada con carácter general o efectuada de modo particular, normalmente a solicitud de un obligado tributario o con motivo de alguna impugnación en vía económico-administrativa. Aludimos a continuación a las variantes contempladas en la LGT y su normativa de desarrollo.

a) Disposiciones interpretativas o aclaratorias del Ministro

El artículo 12.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) ha conservado con alguna alteración sustancial y ligeros cambios formales esta variante de interpretación administrativa, que ya estaba presente en la anterior Ley General Tributaria de 1963 (artículo 18). Su finalidad es sencillamente precisar el alcance y contenido de aquellas leyes o normas que, por su especial complejidad u oscuridad, aconsejen que la Administración Tributaria manifieste públicamente su criterio. Opera así como una vía para prevenir, en la medida de lo posible, conflictos interpretativos con los obligados tributarios que acaben residenciándose ante los Tribunales de Justicia.

Debemos subrayar que en la vigente LGT queda aún más claro que en la anterior que estas disposiciones interpretativas o aclaratorias no se integran entre las fuentes del ordenamiento tributario enumeradas en su artículo 7, puesto que son recogidas en un artículo que versa, según indica su rúbrica, sobre la *interpretación de las normas*. En cualquier caso, durante la vigencia de la Ley de 1963 la doctrina mayoritaria ya se había inclinado por negarles naturaleza normativa[2], insistiendo además en la necesidad de un control jurisdiccional para vigilar una posible extralimitación de la función que les es propia con el ánimo velado de convertirse en auténticos mandatos reglamentarios[3]. Tal criterio se ha mantenido, como es lógico, en las opiniones expresadas con posterioridad a 2003, que insisten en que las llamadas órdenes interpretativas no crean Derecho y carecen de capacidad para innovar el ordenamiento jurídico[4].

---

[1] Véase, por todos, FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: "Los procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimientos de gestión", en AAVV (Dir. R. Calvo Ortega y Coord. J. M. Tejerizo López), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, 2.ª ed., Civitas, Cizur Menor, 2009, pág. 472.

[2] Entre los autores que no reconocieron el carácter de normas reglamentarias a las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas al amparo del artículo 18 de la LGT de 1963 cabe citar a MARTÍN RETORTILLO BAQUER, L.: "La interpretación de las normas tributarias según la Ley General Tributaria", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 54, 1964, págs. 366-367; GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E.: "Las potestades reglamentaria e interpretativa en la Ley General Tributaria", *Crónica Tributaria*, núm. 50, 1984, pág. 78; CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento Tributario Español*, I, 4.ª ed., Civitas, Madrid, 1985, pág. 41; FALCÓN Y TELLA, R.: "La potestad reglamentaria ministerial en materia tributaria", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 49, 1986, pág. 70; CAZORLA, M. E.: "Las disposiciones interpretativas", en AAVV, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Libro-homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda)*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág. 294; CARRERA RAYA, F. J.: "Observaciones sobre el artículo 18 de la Ley General Tributaria", *Actualidad Tributaria*, núm. 14, 1992, págs. 351-352; VILLAR EZCURRA, M.: "Las disposiciones aclaratorias en el Derecho Tributario", *Crónica Tributaria*, núm. 77, 1996, págs. 110 y 119; ESEVERRI MARTÍNEZ, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Temas prácticos de Derecho Financiero (Parte general)*, 6.ª ed., Comares, Granada, 2000, págs. 210-211. En contra de la opinión mayoritaria se expresaron MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: "La potestad reglamentaria de los Ministros. Especial referencia al ámbito tributario", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 22, 1979, pág. 237, que defiende el carácter híbrido de las disposiciones interpretativas –a medio camino entre la norma jurídica y el mandato a los órganos inferiores– y CAYÓN GALIARDO, A.: "La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 36, 1982, págs. 571-572.

[3] Resulta muy clarificadora en este punto la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 1982 (RJ 1982\4740), donde se advierte que en este tipo de disposiciones se debe concretar cuáles son los preceptos de la ley o del reglamento que se interpretan o aclaran, "sin que pueda acudirse al subterfugio de enmascarar mediante una pretendida disposición aclaratoria o interpretativa un Reglamento que ejecuta los preceptos de una Ley, que son claros en su enunciado, y que si de algún complemento necesitan no es de interpretación, sino de Reglamento de ejecución". Además, se recalca la necesidad de especificar "cuáles son los términos de la norma aclarada necesitados de aclaración o interpretación y en qué sentido se aclara la duda, pero manteniendo en su integridad los términos del precepto aclarado". Por ello, "no puede ser incluida dentro del limitado marco de las normas interpretativas o aclaratorias una Orden que altere o modifique el texto que pretende aclarar o interpretar, quedando, por lo tanto, fuera del ámbito del ap. 1 del art. 18 de la Ley General Tributaria". También es de interés la Sentencia de 15 de noviembre de 1983 (RJ 1983\5775).

[4] Pueden consultarse, entre otros, FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario. Instituciones*, 25.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2006, pág. 56; ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Derecho Tributario. Parte general*, 2.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, pág. 60; CALVO ORTEGA, R.: "Ordenamiento tributario", en AAVV (Dir. R. Calvo Ortega y Coord. J. M. Tejerizo

En el ámbito de las competencias del Estado el Ministro de Economía y Hacienda ostenta de forma exclusiva la facultad de dictar estas disposiciones. Aunque no se formula una regla equivalente con respecto a las Comunidades Autónomas[5], su potestad de autoorganización les permite atribuir una facultad análoga al titular de la Consejería competente en materia de Hacienda. No obstante, entendemos que la misma ha de quedar limitada a aquellas disposiciones legales o reglamentarias relativas los recursos tributarios de la Comunidad Autónoma que hayan sido aprobadas por ella.

Las disposiciones interpretativas han de ser objeto de publicación en el boletín oficial que corresponda. Tal exigencia no pretende en modo alguno atribuirles naturaleza normativa, sino facilitar su difusión y conocimiento entre los obligados tributarios. Aunque la publicación representa una garantía para éstos, algunos autores han denunciado que puede favorecer una cierta confusión con las disposiciones reglamentarias.

En cuanto a su eficacia vinculante, la misma queda limitada al ámbito estrictamente interno, por carecer de fuerza *erga omnes*. En concreto, son calificadas como "de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración Tributaria", expresión amplia que a tenor del artículo 5.1 de la LGT comprende no sólo los encargados de la aplicación de los tributos (en sus diversas fases de gestión, inspección y recaudación), sino también los órganos económico-administrativos responsables de la revisión en vía administrativa de los actos y actuaciones derivados de dicha aplicación[6]. Actúan, pues, como un criterio autorizado que se les impone en virtud del principio de jerarquía. Por el contrario, no obligan a los Tribunales de Justicia ni a los contribuyentes, pues no son normas reglamentarias ni, como hemos subrayado, fuente del Derecho Tributario.

La atribución exclusiva al Ministro que hace la LGT debe ser entendida en sus justos términos, pues pretende indicar que sólo él está autorizado a fijar una interpretación de observancia preceptiva por todos los órganos de la Administración Tributaria. Por el contrario, no supone ningún impedimento para que otros órganos superiores de la misma –de modo señalado la Dirección General de Tributos– puedan emitir resoluciones, circulares o instrucciones con miras a dirigir la actividad de los órganos y funcionarios que dependan de ellos jerárquicamente. Esta opción encuentra anclaje en el artículo 21.1 Ley 30/1992, de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que prevé incluso una posible publicación en el periódico oficial que corresponda cuando así se establezca o se estima conveniente por razón de los destinatarios o de los efectos que puedan producirse.

b) Consultas tributarias escritas

Este instrumento, catalogado por el legislador dentro de las actuaciones de información y asistencia a los obligados tributarios, tiene en la actualidad mayor protagonismo en la práctica fiscal que el anterior. Los obligados tributarios se han habituado a acudir cada vez con mayor frecuencia a la Adminis-

López), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, 2.ª ed., Civitas, Cizur Menor, 2009, pág. 52; MARTÍNEZ LAGO, M. A. y GARCÍA DE LA MORA, L.: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, 5.ª ed., Iustel, Madrid, 2008, pág. 150; GARRIDO MORA, M.: "Comentario al artículo 12", en AAVV (Coord. J. M. Herrero De Egaña Espinosa de los Monteros), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, vol. I, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008, págs 166 y siguientes; MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 20.ª ed., Tecnos, Madrid, 2009, pág. 143; y GARCÍA BERRO, F.: "El papel de las disposiciones interpretativas del Ministro de Hacienda", en AAVV (Dir. J. Arrieta Martínez Pisón, M. A. Collado Yurrita y J. Zornoza Pérez), *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, t. I, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, págs. 431 y siguientes.

[5] CALVO ORTEGA, R.: "Ordenamiento tributario", *op. cit.*, pág. 50, echa en falta que el legislador no haya previsto expresamente que los poderes territoriales puedan dictar disposiciones interpretativas.

[6] Algunos autores defienden lo contrario, por considerar la no sujeción a las disposiciones interpretativas del Ministro resulta crucial para preservar la independencia funcional de los Tribunales Económico-Administrativos. Con base en el precedente de la anterior Ley General Tributaria, cuyo artículo 18.2 circunscribía el obligado acatamiento de las disposiciones interpretativas a los órganos de gestión, PALAO TABOADA, C.: "Fuentes del Derecho Tributario e interpretación y aplicación de las normas tributarias", en AAVV (Coord. C. Palao Taboada), *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, pág. 65, sostiene que "la expresión «Administración tributaria» utilizada por la nueva norma no incluye a los órganos económico-administrativos". Comparten esta visión autores como ESCRIBANO LÓPEZ, F.: "La nueva Ley General Tributaria: algunas cuestiones polémicas", *Estudios Financieros-Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 272, 2005, pág. 91, y CAZORLA PRIETO, L. M.: *Derecho Financiero y Tributario*, 10.ª ed., Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2009, pág. 173.

tración, en demanda de una explicación sobre el "régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda" (artículo 88.1 de la LGT). Disponen así de un camino para solicitar a Hacienda un pronunciamiento expreso sobre una cuestión específica, a modo de interpretación autorizada, con ánimo de conocer cómo entiende aquélla que debe aplicarse la normativa en un caso concreto y saber *a qué atenerse*.

La relevancia de esta fórmula de interpretación administrativa particular, que opera a solicitud de un obligado tributario (consulta individual) o de entidades representativas de un colectivo de sujetos (consultas colectivas), se ha incrementado en los últimos años por tres razones básicas.

Como diferencia fundamental con la regulación anterior, el artículo 89 de la LGT dispone que la contestación tendrá con carácter general efectos vinculantes para los órganos de la Administración en su relación con el consultante (nunca para éste). Tal mandato implica que los criterios expresados en ella deberán ser respetados por los órganos encargados de aplicar los tributos en sus relaciones con el consultante, siempre que se cumplan determinados requisitos. En esencia se exige que no se produzca una modificación de la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso; que la consulta se haya formulado antes de que finalice el plazo para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones; y, por último, que no se hayan alterado las circunstancias, antecedentes y datos recogidos en el escrito de consulta que fueron tomadas en consideración por la Administración a la hora de manifestar su opinión (cláusula *rebus sic stantibus*). Sin duda, se ha avanzado mucho desde el punto de vista de la seguridad jurídica y de la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (artículo 9.3 de la Constitución) en comparación con la LGT de 1963 (artículo 107), donde las contestaciones a consultas sólo tenían efectos vinculantes en unos pocos supuestos tasados y de ámbito restringido.

Un segundo elemento positivo guarda relación con la garantía de la igualdad en la aplicación de la Ley. El artículo 89 posibilita que la eficacia de la contestación a una consulta tributaria escrita se extienda a la relación entre la Administración Tributaria y otros obligados distintos del consultante. Para ello hace recaer sobre los órganos administrativos encargados de las funciones de aplicación de los tributos el deber de trasladar "los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta". Por ende, las interpretaciones expresadas en las consultas son hoy en día susceptibles de ser invocadas por terceros.

El tercer motivo que ha revalorizado el papel de este cauce de colaboración entre Hacienda y los ciudadanos reside en la exigencia que el artículo 86.2 de la LGT dirige al Ministerio de Hacienda para que difunda periódicamente las contestaciones a consultas que considere "de mayor trascendencia y repercusión". E, igualmente, en el deber que establece su artículo 87.2 de suministrar, a petición de los interesados, el texto íntegro de consultas concretas, suprimiendo toda referencia a los datos que permitan la identificación de las personas afectadas. Estas medidas de difusión general de recopilaciones de las consultas de mayor trascendencia, también accesibles a través de Internet de forma gratuita, o de entrega de contestaciones concretas a petición del interesado merecen por supuesto un juicio positivo. Sin duda, contribuyen a hacer más transparente la actividad administrativa y a difundir las directrices de actuación de la Hacienda pública, pese a que se echa en falta tal vez una mayor concreción de las consultas que deben ser objeto de publicación, así como de la periodicidad de la misma.

c) Doctrina de los órganos económico-administrativos. El Tribunal Económico-Administrativo Central

Al resolver las reclamaciones económico-administrativas con independencia funcional en el ámbito de sus respectivas competencias, los órganos económico-administrativos despliegan una actividad hermenéutica previa a la jurisdicción contencioso-administrativa. En la concepción de la LGT el Tribunal Económico-Administrativo Central se erige en el eje de la interpretación administrativa de las disposiciones legales y reglamentarias reguladoras de todos los tributos estatales, al margen de que su producto recaudatorio se halle o no cedido total o parcialmente a las Comunidades Autónomas. La doctrina consolidada que formule dicho órgano especializado en las reclamaciones que sean de su competencia tiene que ser tomada en consideración por el conjunto de las Administraciones tributa-

rias estatal y autonómicas[7]. Así lo declara el artículo 239.7 de la LGT, en la nueva redacción dada por disposición final tercera de la Ley 22/2009:

> "7. La doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y a los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y al resto de la Administración Tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía. El Tribunal Económico-Administrativo Central recogerá de forma expresa en sus resoluciones y acuerdos que se trata de doctrina reiterada y procederá a publicarlas según lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 86 de esta Ley. En cada Tribunal Económico-Administrativo, el criterio sentado por su Pleno vinculará a las Salas y el de ambos a los órganos unipersonales. Las resoluciones y los actos de la Administración Tributaria que se fundamenten en la doctrina establecida conforme a este precepto lo harán constar expresamente."

El carácter vinculante es predicado igualmente por la LGT respecto de los criterios establecidos por el TEAC en las resoluciones de los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio, conforme a lo dispuesto por el artículo 242.4 (también modificado por la Ley 22/2009):

> "4. Los criterios establecidos en las resoluciones de estos recursos serán vinculantes para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración Tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía."

Lo mismo acontece con la doctrina sentada por la Sala Especial con motivo de los recursos extraordinarios de alzada por la unificación de doctrina, en virtud del artículo 243.5 de la LGT (igualmente retocado por la Ley 22/2009):

> "5. La doctrina establecida en las resoluciones de estos recursos será vinculante para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración Tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía."

La Ley ordena que se publique la doctrina administrativa de mayor trascendencia (artículo 85.2.a), en condiciones equivalentes a las que hemos examinado respecto de las consultas escritas. El inconveniente que apreciamos en este punto es que el Ministerio de Economía y Hacienda viene adoptando excesivas restricciones a la hora de seleccionar las resoluciones económico-administrativas que considera de mayor trascendencia y repercusión, como le demanda el artículo 86.2. No existen bases de datos de acceso público que permitan acceder al contenido de las principales resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales. Y en cuanto al TEAC, el número de resoluciones que pueden consultarse en abierto es bastante reducido[8].

3. LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y LA INTERPRETACIÓN ADMINISTRATIVA DE LAS DISPOSICIONES SOBRE TRIBUTOS CEDIDOS EN EL NUEVO SISTEMA DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA (LEY 22/2009)

La Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la LOFCA y la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de

[7] Sobre el papel de la doctrina del TEAC nos remitimos al trabajo de ABRIL ABADÍN, E.: "Las resoluciones económico-administrativas: límites a su revisión en vía administrativa y efectos vinculantes de su doctrina", en AAVV (Dir. M. Villar Ezcurra), *Estudios jurídicos en memoria de Don CÉSAR ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA*, vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, págs. 1681 y siguientes.

[8] En efecto, la base de datos de doctrina del TEAC (http://serviciosweb.meh.es/apps/doctrinateac/) es muy poco exhaustiva. Para ilustrarlo pondremos dos ejemplos: sólo aparecen 11 resoluciones sobre la deducción por inversión en vivienda habitual en el IRPF y 47 resoluciones sobre los ingresos computables en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Frente a tan parco número, es conocido por todos que la carga de trabajo del Tribunal no es precisamente liviana en estos y otros temas.

régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (en adelante Ley 22/2009) contienen un régimen jurídico de la cesión de tributos que plantea tres cuestiones de interés desde la perspectiva que aquí nos ocupa.

a) Las disposiciones interpretativas en materia de tributos cedidos: ¿una facultad exclusiva del Estado?

El incompleto tratamiento de este aspecto lo encontramos en el artículo 27 de la Ley 22/2009, que bajo la rúbrica de *normativa aplicable a los tributos cedidos* dice así en su primer apartado:

> "1. Los tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas se regirán por los Convenios o Tratados internacionales, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Ley propia de cada tributo, los Reglamentos generales dictados en desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y de las Leyes propias de cada tributo, las demás disposiciones de carácter general, reglamentarias o interpretativas, dictadas por la Administración del Estado y, en los términos previstos en este Título, por las normas emanadas de la Comunidad Autónoma competente según el alcance y los puntos de conexión establecidos en el mismo."

La observación crítica más inmediata que suscita la lectura de este párrafo es la extraña ubicación de la referencia a las disposiciones interpretativas o aclaratorias en el seno de un precepto cuyo propósito es delimitar las fuentes normativas por las que ha de regirse la tributación cedida a las Haciendas autonómicas. Se trata de una anomalía que se ha mantenido invariable, pese a los reparos expresados por la doctrina, en las sucesivas Leyes reguladoras de la cesión de tributos desde la Ley 30/1983, de 28 de diciembre[9]. No tenemos ninguna objeción que formular al hecho de que este tipo de disposiciones deban ser observadas, en la misma medida que los preceptos legales o reglamentarios interpretados, por las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas, debido a que éstas no actúan en el ejercicio de competencias propias, sino delegadas[10]. Pero, como ya hemos subrayado, la doctrina mayoritaria las excluye de la consideración de normas jurídicas y esto supone un argumento de peso para que debamos valorar como técnicamente inadecuada su inclusión dentro del cuerpo normativo al que se sujetan los tributos cedidos[11].

Por otro lado, la Ley sólo contempla las disposiciones interpretativas dictadas por la Administración del Estado. Llama la atención que se guarde silencio en cuanto a la posibilidad de que las Comunidades Autónomas dicten disposiciones similares para delimitar el significado de las normas que puedan aprobar en el ejercicio de las competencias normativas atribuidas por la LOFCA (artículo 19.2) y la Ley 22/2009 (artículos 46 a 52) sobre los diversos tributos cedidos (todos menos el IVA y los Impuestos Especiales de fabricación). Piénsese, por ejemplo, en la complejidad que han adquirido durante los últimos años las normas autonómicas relativas a las reducciones de la base imponible correspondiente a las adquisiciones gratuitas, *mortis causa* o *inter vivos*, gravadas por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Las Comunidades Autónomas han aprobado multitud de mejoras o retoques en las reducciones estatales del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, y han establecido igualmente numerosas reducciones propias, cuyo disfrute se supedita a unos requisitos estrictos que no siempre resultan fáciles de valorar. ¿Por qué negarles la facultad de interpretar o aclarar sus propias normas en la materia? A nuestro modo de ver, no hay ningún inconveniente en considerar dicha facultad como un simple corolario de su intervención en la regulación de tales recursos tributarios, en el sentido de clásico aforismo de *quien puede lo más puede lo menos*. En congruencia con la reserva

[9] *Vid.* Ley 30/1983, de 28 de diciembre (artículo 3), Ley 14/1996, de 30 de diciembre (artículo 4.1) y Ley 21/2001, de 27 de diciembre (artículo 19.1).

[10] Como argumenta GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *La gestión de los tributos autonómicos*, Civitas, Madrid, 2000, pág. 407, esta previsión se ampara "en la posición que en la relación intersubjetiva de delegación de la competencia administrativa ostentan el Estado y las Comunidades Autónomas y está ordenada, en cuanto relación de coordinación, a propiciar la coherencia de la actuación administrativa de cada una de las Comunidades Autónomas en la gestión de los tributos cedidos".

[11] Así lo manifestamos en nuestro trabajo *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 2001, pág. 441.

al Ministro de Economía y Hacienda que hace la LGT en el ámbito competencial del Estado, la función interpretativa debe corresponder en exclusiva al titular de la Consejería del ramo.

b) Contestación de las consultas tributarias escritas en materia de tributos cedidos

El artículo 55 de la Ley 22/2009 concreta el alcance de la delegación intersubjetiva de competencias administrativas de titularidad estatal en las Comunidades Autónomas con respecto a las funciones de gestión tributaria de algunos tributos cedidos[12]. Tras una enumeración abierta de las principales competencias delegadas, su apartado 2 añade una delimitación negativa de aquellas otras cuyo ejercicio continúa en manos de la Administración Tributaria del Estado. La primera de ellas es la que ahora nos afecta:

"2. No son objeto de delegación las siguientes competencias:

a) La contestación de las consultas reguladas en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo en lo que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias."

Esta exclusión ya la encontrábamos formulada en términos muy similares en la legislación precedente[13]. Durante la etapa en que las Comunidades Autónomas carecían de competencias normativas sobre los tributos cedidos (período 1983-1996, en el que estuvo vigente la Ley 30/1983), la doctrina la justificó en razón de la unidad de su régimen jurídico, alegando que para preservar dicha unidad era precisa no sólo una total uniformidad en la fase de elaboración de su normas reguladoras, sino también una coherencia de criterios en la actividad de interpretación singular del ordenamiento que supone la institución de la consulta[14].

Con esta lógica, no resulta nada extraño que, a partir del momento en que desaparece con la reforma de 1996 la exclusividad del Estado sobre la regulación de la imposición cedida, se haya reconocido la competencia de las Comunidades Autónomas para evacuar la contestación de las consultas referidas a la aplicación de disposiciones dictadas en el ejercicio de sus competencias normativas en tributos como el ISD o el ITPAJD, entre otros. Se opta así por vincular el poder de interpretación (consulta) al correspondiente poder normativo[15].

---

[12] La delegación, según indica expresamente el precepto, sólo concierne a los siguientes tributos cedidos totalmente: Impuesto sobre el Patrimonio (aún en vigor pero cuyo gravamen ha sido suprimido por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, mediante una bonificación del 100 por 100 de la cuota), Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tributos sobre el Juego, Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte e Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. Quedan fuera los tributos cedidos parcialmente (IRPF, IVA e Impuestos Especiales de fabricación), amén del Impuesto Especial sobre la Electricidad, cedido totalmente.

[13] *Vid*. Ley 30/1983 (artículo 13.2), Ley 14/1996, de 30 de diciembre (artículo 15.2) y Ley 21/2001, de 27 de diciembre (artículo 47.2).

[14] En este sentido se pronunciaron MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *La cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Civitas, Madrid, 1983, págs. 160-162, que apoyaba esta restricción con el argumento de que a través de las consultas la Administración "fija su propio criterio interpretativo que de alguna forma integra el Ordenamiento jurídico regulador del tributo"; CALERO GALLEGO, J., ESCRIBANO LÓPEZ, F. y RAMÍREZ GÓMEZ, S.: *La cesión de tributos a la Comunidad Autónoma andaluza*, Instituto de Desarrollo Regional, Universidad de Sevilla, 1986, pág. 55; y LINARES MARTÍN DE ROSALES, J.: "La delegación de la gestión en los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas", en AAVV, *XXXII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pág. 229, quien pese a compartir esta postura mantuvo que "debería haberse explicitado la necesidad de que fuera oída la opinión de las Comunidades Autónomas en el procedimiento de evacuación de las consultas, ya que éstas son las titulares del derecho a la recaudación y tienen por tanto un *interés legítimo* necesitado de mayor protección". Un documentado análisis de los motivos a favor y en contra de esta solución puede encontrarse en GARCÍA MARTÍNEZ, A., "La gestión de los tributos...", *op. cit.*, págs. 407-416, que a modo de conclusión general opina que la atribución de esta tarea a la Administración tributaria estatal "es reflejo del interés del Estado en una aplicación unitaria de la normativa reguladora de los tributos cedidos aplicable en todo el territorio nacional", respondiendo además a "las exigencias derivadas del principio de coordinación, por cuanto posibilita la adopción de criterios interpretativos unitarios en la aplicación al caso concreto de la disposición general, que entraña la contestación a la consulta".

[15] CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero*, 13.ª ed., Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2009, págs. 534 y 542, donde añade que esta solución se basa en la idea de que la consulta "participa de la naturaleza de la interpretación de las normas (aunque sea a través de un acto singular) y debe atribuirse al titular de la norma misma". Véase igualmente VILLAVERDE GÓMEZ, B.: *Las consultas a la Administración tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2002, pág. 126.

El examen de los términos en que aparece formulada esta delegación competencia destapa tres cuestiones adicionales. En primer lugar, la atribución orgánica de la competencia delegada debe hacerse a los mismos órganos autonómicos encargados de responder a las consultas sobre tributos propios[16], teniendo presente, además, que según el artículo 88.5 de la LGT la competencia para contestar las consultas "corresponderá a los órganos de la Administración Tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación".

El segundo aspecto que se plantea es determinar la Administración competente para responder a las consultas en eventuales supuestos en que el consultante invoque simultáneamente preceptos estatales y autonómicos. Desde la doctrina se ha propuesto acudir a un juicio de relevancia, asignado la contestación a una de las dos Administraciones, o a mecanismos de colaboración interadministrativa[17]. En la práctica se está operando, sin embargo, con un criterio de separación de ámbitos de actuación, como lo demuestra el hecho de que la Administración del Estado se abstenga de pronunciarse sobre cuestiones relativas al régimen de las medidas (reducciones, bonificaciones, deducciones, etc.) adoptadas por las Comunidades Autónomas sobre los tributos cedidos.

La tercera duda que surge afecta al IRPF, cedido en la actualidad en un 50 por 100 de su recaudación líquida. De acuerdo con los artículos 54.1 y 55.1 de la Ley 22/2009 no forma parte del grupo de tributos cedidos en los que la Comunidad Autónoma se hace cargo de la aplicación en general, ni de la gestión en particular. Y según el artículo 54.2 de este texto legal, esas funciones administrativas se llevarán a cabo, en todo caso, por los órganos estatales a que corresponda (Agencia Tributaria). En consecuencia, estos preceptos podrían inducirnos a pensar que la delegación para contestar a las consultas sobre normativa autonómica no abarca a las que puedan formular los obligados tributarios en relación con el gravamen autonómico del IRPF –singularmente en materia de deducciones de la cuota íntegra–. Sin embargo, no es esta la interpretación que ha prevalecido, pues la competencia para contestar a las consultas no se ha hecho depender de las competencias para la aplicación de este tributo, sino del origen (estatal o autonómico) de las normas sobre las que se solicita aclaración o información[18]. De nuevo, prevalece la competencia normativa sobre la ejecutiva. Sirvan de ejemplo dos contestaciones a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos:

- Consulta V1260-06, de 29 de junio de 2006.- En ella el consultante solicita que se le explique el concepto de rentas a efectos de la deducción autonómica en el IRPF, establecida por la Comunidad de Madrid, por arrendamiento de vivienda habitual. En la contestación se afirma textualmente: "Por lo que se refiere a las cuestiones relativas a la deducción autonómica por alquiler de vivienda habitual, establecida por la Comunidad Autónoma de Madrid, su contestación corresponde a dicha Comunidad Autónoma, de acuerdo con lo previsto en el apartado 5 del artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria (*BOE* de 18 de diciembre)".

- Consulta V1483-07, de 4 de julio de 2007.- Con relación a los tipos aplicables al tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual y a la posibilidad de aplicar, en su caso, otras deducciones autonómicas por tal inversión, la Dirección General de Tributos recuerda que la Ley 21/2001, de 27 de diciembre (entonces vigente) otorga diversas competencias normativas a las Comunidades Autónomas, entre las que se incluye la regulación de estas

[16] En este sentido se han manifestado FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: "La nueva regulación aplicable a las consultas con contestación vinculante", en AAVV, *Constitución y el nuevo diseño de las Administraciones estatal y autonómica*, Ministerio de Justicia-BCH-Civitas, 1998, pág. 1103, y ADAME MARTÍNEZ, F. D.: *La consulta tributaria*, Dodeca-Comares, Granada, 2000, pág. 96.

[17] Para GARCÍA MARTÍNEZ, A.: "La gestión de los tributos autonómicos...", *op. cit.*, págs. 416-417, la respuesta al problema debe efectuarse "en función de un *juicio de relevancia* de uno u otro precepto para la aplicación o solución del supuesto planteado", sin descartar que los órganos estatales y autonómicos puedan colaborar en la resolución de aquellas consultas en que "se vean implicados, con similar trascendencia para el supuesto planteado, preceptos tanto autonómicos como estatales".

[18] La misma duda se planteó durante la vigencia de la Ley 14/1996. Ya entonces ROZAS VALDÉS, J. A.: en AAVV (Coord. R. Falcón y Tella), *Medidas fiscales para 1997*, Civitas, Madrid, 1997, pág. 497, apuntó que si la contestación de las consultas tributarias es percibida como una consecuencia de las competencias normativas la delegación comprendería también al IRPF, mientras que si se concibe como un corolario de las competencias de gestión correspondería al Estado.

materias. Por ello, concluye que "la contestación a estas cuestiones corresponde a la Comunidad Autónoma, de acuerdo con lo previsto en el apartado 5 del artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (*BOE* de 18 de diciembre)".

Nos parece que estas consultas optan por una solución razonable que, sin embargo, hubiera resultado aconsejable reflejar con claridad en el artículo 55.2.a) de la Ley 22/2009 antes reproducido, que con una interpretación literal y sistemática parece dar a entender lo contrario.

c) La confluencia de doctrina de los órganos económico-administrativo estatales y autonómicos en materia de tributos cedidos como principal novedad de la reforma de 2009

Con la Ley Orgánica 3/2009 y la Ley 22/2009 ha quedado superado un modelo de distribución de competencias de revisión en vía económico-administrativo de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones tributarias que había perdurado desde la aprobación de la LOFCA en 1980. En realidad, el primer paso lo dieron los Estatutos de Autonomía reformados durante los años 2006 y 2007, puesto que varios de ellos (Cataluña, Islas Baleares, Andalucía y Aragón) reservan a la Comunidad Autónoma, por medio de sus propios órganos económico-administrativos, el conocimiento y resolución de las reclamaciones que los contribuyentes puedan interponer contra los actos de gestión tributaria (entendiendo este término en un sentido lato, comprensivo de las funciones de gestión propiamente dichas, así como de las de recaudación e inspección) dictados por la respectiva Administración Tributaria autonómica, sin perjuicio de las competencias en materia de unificación de criterio que correspondan a la Administración General del Estado[19].

El artículo 20 de la LOFCA, en su nueva redacción, abre paso a la posibilidad de que las Comunidades Autónomas se hagan cargo de la función revisora de los actos dictados por los órganos de sus respectivas Administraciones tributarias con relación a los tributos estatales en general, reiterando la reserva de la función unificadora de criterio a favor del Estado. En la práctica, ello sólo será posible de momento respecto de aquellos tributos cedidos totalmente en los que el Estado les ha delegado las funciones de aplicación y el ejercicio de la potestad sancionadora. Dicho con otras palabras, los órganos autonómicos no podrán asumir la revisión respecto de los tributos cedidos parcialmente (como el IRPF, el IVA y los Impuestos Especiales de fabricación) ni de los tributos estatales no cedidos (como el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre Primas de Seguros), pues todos los actos relativos a los mismos emanan en la actualidad de la Administración Tributaria estatal al no haberse operado ninguna delegación.

Por su parte, el artículo 59 de la Ley 22/2009 concreta el alcance de la delegación de competencias para la revisión en vía administrativa de las actuaciones derivadas de la exacción de los tributos cedidos mencionados en el artículo 54.1 (ISD, ITPAJD, tributos sobre el juego, Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte e Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, es decir, los tributos cedidos totalmente salvo el Impuesto Especial sobre la Electricidad). Tras las variaciones introducidas durante la tramitación parlamentaria se han articulado finalmente dos modalidades de delegación: una limitada y otra amplia, correspondiendo la decisión de optar por una u otra a cada Comunidad Autónoma en el momento de negociar con el Estado el contenido de su ley específica de cesión de tributos[20]. Hemos resumido en dos cuadros las competencias que se atribuyen en cada una de ellas a los órganos económico-administrativos estatales y autonómicos.

---

[19] En la Sentencia 31/2010, de 28 de junio, pronunciada con motivo del recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, del Estatuto de Autonomía de Cataluña, el Tribunal Constitucional ha estimado que la previsión de este tenor que contiene su artículo 205 resulta conforme a la Constitución. En concreto, se estima que "la referencia a «sus propios órganos económico-administrativos» tiene una dimensión exclusivamente autoorganizadora, sin que dicho *nomen* atraiga hacia la Generalitat cualquier competencia revisora en la vía económico-administrativa, competencia que sólo puede establecer la ley estatal" (fundamento jurídico 133).

[20] Para MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: "El nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas y los Procedimientos Tributarios", *Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras (OL)*, Suplemento num. 13, 2010, pág. 20, se pretende "facilitar que la decisión finalmente adoptada por cada Comunidad Autónoma se ajuste a su peculiar situación, en atención a las posibilidades de asunción de cada una de ellas, libremente evaluada por éstas".

DELEGACIÓN LIMITADA DE LA REVISIÓN EN VÍA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA
Art. 50.1.c), párrafo 1.º, de la Ley 22/2009 y LGT

Competencias delegadas en los órganos económico-administrativos autonómicos	Competencias reservadas a los órganos económico-administrativo del Estado
a) Reclamaciones económico-administrativas en única instancia contra los actos de los órganos no superiores de las CCAA y Ciudades con Estatuto de Autonomía, cuando por su cuantía no quepa recurso ordinario de alzada [art. 229.3.a) LGT]. b) Reclamaciones económico-administrativas en única instancia contra las actuaciones de los particulares, cuando el domicilio fiscal del recurrente se encuentre en el territorio de la Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía y por su cuantía no quepa recurso ordinario de alzada [art. 229.4 LGT]. c) Reclamaciones económico-administrativas en primera instancia contra los actos y actuaciones señalados en las letras a) y b) anteriores, cuando por su cuantía quepa recurso ordinario de alzada ante el TEAC, salvo que el interesado opte por interponer directamente la reclamación en única instancia ante d) dicho órgano [art. 229.3.b) y 4 LGT]. d) Rectificación de errores respecto de sus propias resoluciones [art. 229.3.c) LGT].	a) Reclamaciones económico-administrativas, en primera o única instancia (TEAR/TEAC), contra los actos de los órganos de la Administración Tributaria del Estado en materia de tributos cedidos [art. 229.1.a) y 2.a) y b) LGT]. b) Reclamaciones económico-administrativas, en única instancia (TEAC), contra los actos de los órganos superiores de las CCAA y Ciudades con Estatuto de Autonomía [art. 229.1.a) LGT]. c) Reclamaciones económico-administrativas, en única instancia (TEAC), contra los actos de los órganos no superiores de CCAA y Ciudades con Estatuto de Autonomía y las actuaciones de los particulares, cuando el reclamante haya renunciado a la primera instancia ante el órgano económico-administrativo autonómico (recurso *per saltum*) [art. 229.1.b) LGT]. d) En segunda instancia (TEAC), recursos de alzada ordinarios contra las resoluciones de los órganos económico-administrativos de las CCAA y Ciudades con Estatuto de Autonomía [art. 229.1.c) LGT]. e) Recursos extraordinarios de revisión (TEAC) [art. 229.1.d) LGT]. f) Recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio contra las resoluciones de los órganos económico-administrativos autonómicos (TEAC) [art. 229.1.d) LGT]. g) Recursos extraordinarios para la unificación de doctrina contra las resoluciones del TEAC ante la Sala Especial para la Unificación de Doctrina [art. 243 LGT].

DELEGACIÓN AMPLIA DE LA REVISIÓN EN VÍA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA
Art. 50.1.c), párrafo 2.º, de la Ley 22/2009 y LGT

Competencias delegadas en los órganos económico-administrativos autonómicos	Competencias reservadas a los órganos económico-administrativo del Estado
a) Reclamaciones económico-administrativas en única instancia contra los actos de los órganos no superiores de las CCAA y Ciudades con Estatuto de Autonomía [art. 229.3 LGT]. b) Reclamaciones económico-administrativas en única instancia contra las actuaciones de los particulares, cuando el domicilio fiscal del recurrente se encuentre en el territorio de la Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía [art. 229.4 LGT]. c) Rectificación de errores respecto de sus propias resoluciones [art. 229.3.c) LGT]. d) Recurso extraordinario de revisión contra los actos firmes de la Administración Tributaria de las CCAA o Ciudades con Estatuto de Autonomía y contra las resoluciones firmes de sus propios órganos económicos-administrativos [art. 229.1.d) LGT].	a) Reclamaciones económico-administrativas, en primera o única instancia (TEAR/TEAC), contra los actos de los órganos de la Administración Tributaria del Estado en materia de tributos cedidos [art. 229.1.a) y 2.a) y b) LGT]. b) Reclamaciones económico-administrativas, en única instancia (TEAC), contra los actos de los órganos superiores de las CCAA y Ciudades con Estatuto de Autonomía [art. 229.1.a) LGT].. c) Recursos extraordinarios de revisión (TEAC) [art. 229.1.d) LGT]. d) Recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio contra las resoluciones de los órganos económico-administrativos autonómicos (TEAC) [art. 229.1.d) LGT]. d) Recursos extraordinarios para la unificación de doctrina contra las resoluciones del TEAC ante la Sala Especial para la Unificación de Doctrina [art. 243 LGT].

Como puede apreciarse, en caso de delegación limitada cuando la reclamación sea susceptible de doble instancia corresponde al Tribunal Económico-Administrativo Central conocer del recurso de alzada ordinario contra las resoluciones dictadas por los órganos económico-administrativos propios de las Comunidades Autónomas, salvo que el interesado opte por interponer directamente la reclamación en única instancia ante aquél (recurso *per saltum*)[21].

En cambio, con la delegación amplia se permite a la Comunidad Autónoma asumir en única instancia la competencia para la resolución de las reclamaciones contra los actos administrativos de sus órganos no superiores o las actuaciones de los particulares susceptibles de reclamación económico-administrativa, aun cuando por su importe fuesen susceptibles de recurso de alzada ordinario. La resolución dictada por los órganos económico-administrativos agota la vía administrativa y da acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa, sin necesidad de pasar por el recurso de alzada ordinario. De esta forma, se priva al TEAC de parte de su función unificadora de criterio, al perder la competencia para revisar en segunda instancia las resoluciones emanadas de dichos órganos.

En ambas modalidades de delegación los Tribunales Económico-Administrativos del Estado retienen importantes atribuciones como los recursos extraordinarios, entre los que puede cobrar especial relevancia en el futuro el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. A tenor de la nueva redacción del artículo 242 de la LGT, podrá dirigirse contra las resoluciones de los órganos económico-administrativos autonómicos que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario, en razón de su cuantía, o que hayan sido dictadas en única instancia en aplicación de la fórmula de delegación amplia que hemos examinado. Los motivos que amparan la utilización de este recurso son la consideración de tales resoluciones como gravemente dañosas y erróneas, no ajustadas a la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central o divergentes de los criterios empleados por los propios órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas. Al servicio de la unidad de criterio está justamente la preceptiva vinculación de los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y del resto de la Administración Tributaria autonómica a la doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central (artículo 239.7 de la LGT).

La fórmula elegida por cada Comunidad Autónoma para responsabilizarse de resolución de las reclamaciones económico-administrativas ha quedado dilucidada en las Leyes 16 a 30/2010, todas ellas de 16 de julio, que cumplen el papel de *leyes específicas de cesión*. Diez de ellas han aceptado la delegación amplia (Cataluña, Galicia, Andalucía, Asturias, Cantabria, Aragón, Canarias, Extremadura, Islas Baleares y Castilla y León) y las cinco restantes la delegación limitada (La Rioja, Murcia, Comunidad Valenciana, Castilla-La Mancha y Comunidad de Madrid).

Con arreglo a este nuevo modelo de organización en el ámbito económico-administrativo, los órganos de las Comunidades Autónomas van a sentar su propia doctrina administrativa al interpretar las disposiciones reguladoras de los tributos cedidos totalmente. Desde la perspectiva de los obligados tributarios, el cambio de escenario es patente. Piénsese, por ejemplo, en los actos de liquidación relativos al ISD, al ITPAJD o a los tributos estatales sobre el juego, practicados por la Administración Tributaria de una Comunidad Autónoma en el ejercicio de las competencias de aplicación de estos tributos delegadas por el Estado. Si el interesado no está de acuerdo con su contenido, la impugnación ya no se residenciará ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional correspondiente, como venía sucediendo hasta ahora, sino ante los órganos autonómicos. La propia Comunidad Autónoma revisará así la legalidad de sus actos, aunque con sometimiento a una posible rectificación por parte del TEAC, que podrá venir bien por la vía del recurso de alzada ordinario (sólo posible en caso de delegación limitada), bien como consecuencia del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

[21] De acuerdo con la disposición adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 de su Reglamento general de desarrollo en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, únicamente procede la doble instancia cuanto la reclamación tenga una cuantía superior a 150.000 euros (1.800.000 euros si se dirige contra actos de determinación de bases o valoraciones) o bien si el acto o actuación objeto de litigio es de cuantía indeterminada.

4. CONCLUSIÓN: LOS DIVERSOS GRADOS DE PARTICIPACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN LA FORMACIÓN DE LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA REFERENTE A LOS TRIBUTOS CEDIDOS

Por mucho que el Estado conserve la titularidad de los tributos cuyo rendimiento cede total o parcialmente a las Comunidades Autónomas, según ha puntualizado la doctrina y el Tribunal Constitucional (Sentencias 16/2003, de 30 de enero, fundamento jurídico 11.º, y 72/2003, de 10 de abril, fundamento jurídico 5.º), el proceso de cesión supone una interiorización autonómica de dichos recursos que puede ir desde la simple atribución de la recaudación hasta la atribución de competencias normativas para regular elementos esenciales de su estructura, pasando por el escalón intermedio de la asunción por delegación del ejercicio de competencias administrativas de aplicación, sancionadoras y de revisión.

La distribución competencial en el ámbito de los tributos cedidos dista mucho de ser homogénea. De la LOFCA y la Ley 22/2009 se desprende que aquéllos conforman una categoría polisémica o de perfil variable, en el seno de la cuál conviven varias modalidades de cesión. Las tres principales son las siguientes, ordenadas de menor a mayor implicación de las Comunidades Autónomas:

1.ª) Mera cesión de la totalidad o parte del rendimiento (IVA e Impuestos Especiales de fabricación).

2.ª) Cesión parcial del rendimiento completada con una atribución de competencias normativas (IRPF).

3.ª) Cesión total de la recaudación acompañada de una delegación de competencias de aplicación, sancionadoras y de revisión y de la posible asunción de competencias normativas (ISD, ITPAJD, tributos sobre el juego, Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte e Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos).

Esta graduación se refleja en las posibilidades que tienen las Comunidades Autónomas de elaborar una doctrina administrativa, general o particular, sobre los tributos cedidos.

En el primero supuesto, las tres variantes que hemos analizado en este trabajo (disposiciones interpretativas o aclaratorias, consultas escritas y resoluciones de los órganos económico-administrativos) están monopolizadas por la Administración Tributaria del Estado.

En cambio, en el IRPF la asunción de competencias normativas en materia de mínimo personal y familiar, tarifa y deducciones de la cuota íntegra ha llevado aparejada la facultad de las Administraciones tributarias autonómicas de responder a consultas escritas, siempre que tengan por objeto normas legales o reglamentarias aprobadas por la respectiva Comunidad Autónoma.

Por último, la implicación de las Administraciones autonómicas en las tareas hermenéuticas alcanza su máxima expresión en el caso de los tributos cedidos totalmente. Además de poder elaborar disposiciones interpretativas y contestar consultas sobre su propia normativa, el artículo 20 de la LOFCA (en la redacción dada por la Ley Orgánica 3/2009) y el artículo 59 de la Ley 22/2009 ponen las bases para que las Comunidades Autónomas asuman en lo sucesivo, a través de sus propios órganos económico-administrativos, la revisión en vía administrativa de los actos dictados por sus órganos y las actuaciones de los particulares en el ámbito de estos tributos. Se trata de una competencia delegada que deja a salvo la función unificadora de criterio por parte de la Administración Tributaria del Estado.

5. BIBLIOGRAFÍA

AAVV (Coord. R. Falcón y Tella): *Medidas fiscales para 1997,* Civitas, Madrid, 1997.

ABRIL ABADÍN, E.: "Las resoluciones económico-administrativas: límites a su revisión en vía administrativa y efectos vinculantes de su doctrina", en AAVV (Dir. M. Villar Ezcurra), *Estudios jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008.

ADAME MARTÍNEZ, F. D.: *La consulta tributaria*, Dodeca-Comares, Granada, 2000.

CALERO GALLEGO, J., ESCRIBANO LÓPEZ, F. y RAMÍREZ GÓMEZ, S.: *La cesión de tributos a la Comunidad Autónoma andaluza*, Instituto de Desarrollo Regional, Universidad de Sevilla, 1986.

CALVO ORTEGA, R.: "Ordenamiento tributario", en AAVV (Dir. R. Calvo Ortega y Coord. J. M. Tejerizo López), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, 2.ª ed., Civitas, Cizur Menor, 2009.

— *Curso de Derecho Financiero*, 13.ª ed., Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2009.

CARRERA RAYA, F. J.: "Observaciones sobre el artículo 18 de la Ley General Tributaria", *Actualidad Tributaria*, núm. 14, 1992.

CAYÓN GALIARDO, A.: "La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 36, 1982.

CAZORLA, M. E.: "Las disposiciones interpretativas", en AAVV, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Libro-homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda)*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

CAZORLA PRIETO, L. M.: *Derecho Financiero y Tributario*, 10.ª ed., Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2009.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento Tributario Español*, I, 4.ª ed., Civitas, Madrid, 1985.

ESCRIBANO LÓPEZ, F.: "La nueva Ley General Tributaria: algunas cuestiones polémicas", *Estudios Financieros-Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 272, 2005.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Derecho Tributario. Parte general*, 2.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2008.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Temas prácticos de Derecho Financiero (Parte general)*, 6.ª ed., Comares, Granada, 2000.

FALCÓN Y TELLA, R.: "La potestad reglamentaria ministerial en materia tributaria", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 49, 1986.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: "Los procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimientos de gestión", en AAVV (Dir. R. Calvo Ortega y Coord. J. M. Tejerizo López), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, 2.ª ed., Civitas, Cizur Menor, 2009.

FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: "La nueva regulación aplicable a las consultas con contestación vinculante", en AAVV, *Constitución y el nuevo diseño de las Administraciones estatal y autonómica*, Ministerio de Justicia-BCH-Civitas, 1998.

FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario. Instituciones*, 25.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2006.

GARCÍA BERRO, F.: "El papel de las disposiciones interpretativas del Ministro de Hacienda", en AAVV (Dir. J. Arrieta Martínez Pisón, M. A. Collado Yurrita y J. Zornoza Pérez), *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, t. I, Aranzadi, Cizur Menor, 2010.

GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *La gestión de los tributos autonómicos*, Civitas, Madrid, 2000.

GARRIDO MORA, M.: "Comentario al artículo 12", en AAVV (Coord. J. M. Herrero De Egaña Espinosa de los Monteros), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, vol. I, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008.

GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E.: "Las potestades reglamentaria e interpretativa en la Ley General Tributaria", *Crónica Tributaria*, núm. 50, 1984.

LINARES MARTÍN DE ROSALES, J.: "La delegación de la gestión en los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas", en AAVV, *XXXII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 20.ª ed., Tecnos, Madrid, 2009.

MARTÍN RETORTILLO BAQUER, L.: "La interpretación de las normas tributarias según la Ley General Tributaria", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 54, 1964.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: "La potestad reglamentaria de los Ministros. Especial referencia al ámbito tributario", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 22, 1979.

— *La cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Civitas, Madrid, 1983.

MARTÍNEZ LAGO, M. A. y GARCÍA DE LA MORA, L.: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, 5.ª ed., Iustel, Madrid, 2008.

MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: "El nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas y los Procedimientos Tributarios", *Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras (OL)*, Suplemento num. 13, 2010.

PALAO TABOADA, C.: "Fuentes del Derecho Tributario e interpretación y aplicación de las normas tributarias", en AAVV (Coord. C. Palao Taboada), *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004.

RAMOS PRIETO, J.: *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 2001.

VILLAR EZCURRA, M.: "Las disposiciones aclaratorias en el Derecho Tributario", *Crónica Tributaria*, núm. 77, 1996.

VILLAVERDE GÓMEZ, B.: *Las consultas a la Administración Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2002.

Un ejemplo de cláusula antielusiva en el procedimiento de recaudación: la responsabilidad por levantamiento del velo

CARMEN RUIZ HIDALGO
(Universidad de Vigo)

I. INTRODUCCIÓN

Como es de todos conocido, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria tiene como mérito, entre otras cosas, haber ordenado la regulación del instituto de la responsabilidad, aunque la naturaleza del responsable cuando el presupuesto de hecho se compone de conductas antijurídicas que hacen peligrar el cobro del crédito tributario, sigue siendo objeto de controversia[1]. Sin embargo, el ánimo reformador del legislador en este ámbito siguió activo, ya que, tras la aprobación de la LGT/2003, en poco tiempo, una nueva norma, la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas de Prevención del Fraude, modificó algunos presupuestos de hecho de la responsabilidad, e introdujo la figura jurisprudencial del "levantamiento del velo" como nuevos supuestos de responsabilidad, desvirtuando en cierta medida el orden que la LGT/2003 había conseguido imponer.

No podemos desconocer que la finalidad de la responsabilidad por levantamiento, que quiso que tuviera el legislador, se focaliza en la lucha contra el fraude fiscal que se detecta en los distintos ámbitos de la aplicación del tributo, en concreto, en la liquidación y en la recaudación del tributo, y en un ámbito tan sensible a la economía como es el empresarial[2]. La utilización de sociedades interpuestas o testaferros para ocultar la titularidad real de las actividades económicas o de los patrimonios no resulta inusual, al contrario, sobre todo en momentos de crisis económica. La opacidad que proporciona la personalidad jurídica de la sociedad resulta idónea para poder llevar a cabo las actuaciones descritas, que si bien, en un primer momento, confluían en el momento de la realización del hecho imponible y por ende, liquidación del tributo, cada vez resulta más usual en el procedimiento recaudatorio.

Uno de los ejemplos más claros suelen ser empresarios o profesionales que para evitar la actuación recaudatoria de la Hacienda Pública sobre su patrimonio empresarial, decidan crear una sociedad con la finalidad de eludir las responsabilidades patrimoniales. De esta manera se sirve de una sociedad nueva, o ya existente, para incumplir sus obligaciones con sus acreedores, causándoles un perjuicio al impedirles o disminuir las garantías de cobrar sus créditos. Asimismo la confluencia de los mismos socios-administradores, con poder de decisión y dirección en dos o más sociedades mercantiles permite fingir la enajenación de determinados bienes de una sociedad a otra, sin recibir precio

* Drª Carmen Ruiz Hidalgo. Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Vigo. Este trabajo se enmarca en los Proyectos de Investigación: "La armonización de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades" (DER2008-4905), que financia el Ministerio de Ciencia e Innovación, y: "A harmonización da base impoñible no Imposto sobre Sociedades" (INCITE09 399 264 PR), financiado por la Consellería de Economía e Industria de la Xunta de Galicia.

[1] Nuestra opinión sobre la naturaleza garantista del responsable, aunque el presupuesto de hecho se configure como una conducta antijurídica, lo hemos puesto de manifiesto en sendos trabajos, como, *La responsabilidad tributaria en el alzamiento de bienes en la nueva LGT*, Marcial Pons, 2009. Desde algún sector de la doctrina se ha entendido que, en estos casos, la responsabilidad supone el castigo de un acto ilícito del responsable, cuya sanción consiste en atender el pago exigido por la Administración, o lo que es lo mismo, la responsabilidad tributaria por actos ilícitos constituye una sanción de garantía. *Vid.* FERREIRO LAPATZA, J. J.: "Los sujetos pasivos de la obligación tributaria", *Civitas-REDF*, n.º 72, 1991, p. 484, del mismo, *Curso de Derecho Financiero Español*, vol. II, 22ª ed., 2000, Madrid, pp. 67-68. ARIAS ABELLÁN, M. D.: "Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable", *Civitas, REDF*, n.º 47-48, 1985, pp. 420-421. *Cfr.* CALVO ORTEGA, R.: "La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos", *HPE*, n.º 5, pp. 51 y ss; GONZÁLEZ ORTIZ, D.: *La responsabilidad tributaria en el Ordenamiento Jurídico Español*, Dykinson, Madrid, 2002, pp. 67-68.

[2] En la fase de liquidación de los tributos, –principalmente para eludir la relación personal con el hecho imponible, reteniendo, por ejemplo, los beneficios obtenidos por la sociedad, sin distribuirlos entre los socios, e incluso eludir el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales mediante la transmisión de las acciones o participaciones sociales, en lugar de los bienes inmuebles, y así números ejemplos–, y en otro caso en la fase de recaudación. *Cfr.* STS de 19 de abril de 2003 (RJ 2003/7083).

alguno; o que el único activo pase de la primera a la última en pago de una deuda que no aparece en el pasivo[3].

Ello no obsta, tal y como han señalado ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS; LLOPIS GINER y DAGO ELORZA, que resulte imposible reducir a un esquema único las posibilidades de abuso de la personalidad jurídica[4]. El Derecho Tributario ha respondido mediante disposiciones generales calificadas anti-elusivas, entre las cuales hay que destacar los artículos 15 y 16 de la LGT, así como otras normas singulares recogidas en las normas de cada tributo.

Por otra parte, no podemos olvidar que la figura jurídica del responsable tiene como finalidad garantizar o reforzar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, como ocurre en el caso anteriormente descrito, en el cual, el ordenamiento tributario obliga a garantizar el cumplimiento de la deuda tributaria a las sociedades que se han utilizado de manera abusiva para eludir el pago de su tributo y, por lo tanto, hace peligrar el crédito tributario[5]. La cuestión que subyace es la utilización por parte del legislador de la responsabilidad tributaria como una cláusula antielusiva específica.

II. LA RECEPCIÓN DE LA DOCTRINA DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO COMO SUPUESTO DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

El levantamiento del velo, como expresión metafórica que es, se refiere a la posibilidad de prescindir de la forma de la persona jurídica para llegar a las personas que integran el sustrato de la misma. Esta doctrina jurisprudencial, que tiene su origen en el ordenamiento anglosajón como uno de los medios de lucha contra el fraude fiscal, se ha aplicado también en nuestro ordenamiento por los jueces, hasta que, en el ámbito tributario, el legislador la ha regulado como una cláusula específica de lucha contra el fraude fiscal[6].

De ahí que una de las líneas de actuación de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, fue en el procedimiento de recaudación a través de un "supuesto de responsabilidad tributaria, de una medida antiabuso basada en la construcción jurisprudencial del levantamiento del velo. (…). La introducción de esta medida antiabuso permitirá a la Hacienda Pública reaccionar contra determinadas estrategias fraudulentas enquistadas en nuestro sistema y tendentes a conseguir, cuando no la exoneración de facto de las obligaciones contributivas, un retardo elevadísimo en su cumplimiento a tener que acudir a la tutela judicial en fase declarativa"[7].

Hasta la regulación de los supuestos específicos de la responsabilidad en la LGT/2003, la Administración Tributaria acudía a la jurisdicción ordinaria con la finalidad de que el juez determinara si existía utilización instrumental de la persona jurídica por los sujetos que integraban la realidad material de la entidad[8]. Ello implicaba para los jueces la aplicación cautelosa de la doctrina jurisprudencial del "le-

---

[3] *Cfr.* RTEAC de 18 de diciembre de 2003 (JT 2004/398). En los casos de sociedades unipersonales, esta afirmación esta clara; no ocurre así en los supuestos de varios socios, en los que la Administración deberá probar la intención fraudulenta de los que intervienen en las actuaciones de ocultación.

[4] *Cfr.* ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., LLOPIS GINER, F. y DAGO ELORZA, I.: *Recaudación, aspectos sustantivos y procedimentales*, *procedimentales*, 2.ª ed., Ed. CISS, Valencia, p. 602.

[5] Si el presupuesto de hecho de la responsabilidad lo constituye la comisión de un ilícito o una infracción tributaria, el único efecto sancionador, y nos referimos sobre todo al art. 40 de la LGT, consiste en la extensión al responsable de la deuda tributaria imputable al contribuyente, aunque, si el contribuyente paga la deuda tributaria, el responsable que ha cometido la infracción no se ve incidido por sanción alguna, *cfr.* HERRERO MADARIAGA, J.: "El responsable tributario", *Civitas-REDF*, n.º 26, 1980, p. 204; NAVARRO FAURE, A.: "Los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en el ordenamiento tributario español (II)", *REDFHP*, septiembre-octubre, 1993, p. 869.

[6] *Vid.* CRUZ PADIAL, I. y BAHÍA ALMANSA, B.: "Cláusulas antielusivas generales versus cláusulas particulares. El artículo 15 de la LGT", *Tratado sobre al Ley General Tributaria*, Tomo I, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, COLLADO YURRITA, ZORNOZA PÉREZ (Direc), Aranzadi, Cizur Menor, 2010, pp. 489-490.

[7] *Cfr.* Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre.

[8] La sentencia del TS de 28 de mayo de 1984, señalaba que con la aplicación de esta técnica –con la que se busca penetrar, en el substratum personal de una entidad, con el fin de evitar que, al socaire de esa ficción o forma legal, se puedan perjudicar intereses públicos o privados o utilizarse como camino del fraude–, se pretende que la sociedad no sea un asilo intangible ante el que haya de detenerse la eficacia de los principios fundamentales del Derecho, de los de la buena fe, simulación, abusos del derecho y fraude. *Cfr.* STS 28 de mayo de 1984 (RJ 1984/2800), 19 de mayo de 2003 (RJ 2003/5213), 27 de octubre de 2004 (RJ 2004/7042), 28 de enero de 2005 (RJ 2005/1829), 11 de marzo de 2005 (RJ 2005/2228), 30 de mayo de 2005 (RJ 2005/4244) y 29 de julio de 2005 (RJ 2005/6561).

vantamiento del velo", porque, en definitiva, supone negar eficacia jurídica a la personalidad jurídica de dichas entidades, o lo que es lo mismo, una merma de seguridad jurídica. Por eso, la citada doctrina se aplicaba en el ámbito tributario de manera ponderada y restringida, y "solamente está justificada en aquellos supuestos en que aparezca evidente que se ha utilizado, con fines fraudulentos, una confusión de personalidades y patrimonio entre una persona física y una persona jurídica"[9]. A mayor abundamiento, el carácter casuístico de la doctrina del levantamiento del velo, exigía la suma ponderada de la prueba evitando cualquier signo, aunque fuera mínimo, de arbitrariedad.

Pues bien, la aplicación y justificación de la doctrina del levantamiento del velo que, pudiera parecer clara por ser jurisprudencial, no resulta exenta de dudas y problemas que lejos de haber quedado resueltos en la legislación tributaria, a mi juicio, se han aumentado. En concreto, como ha puesto de manifiesto SÁNCHEZ HUETE no es posible efectuar un decálogo de los todos los supuestos dónde resulta aplicable la doctrina del levantamiento del velo[10], y sin embargo, el legislador la ha regulado, agrupando de manera genérica varios supuestos, a través del instituto de la responsabilidad, configurándola, asimismo, como una cláusula específica antielusiva.

Es cierto que el propio Tribunal Supremo reconoció la posibilidad de la Administración Tributaria utilizara la doctrina del levantamiento del velo en el ejercicio de las potestades que la Ley le atribuye[11], pero no lo es menos que la regulación del artículo 43.1.g) y h) de la LGT ha provocado bastantes críticas entre la doctrina tributaria[12], al considerar que no se ajustan totalmente al instituto de la responsabilidad –cuya finalidad es garantizar el crédito tributario–. Más bien, a mi juicio, están pensadas, entre otras cosas, para eliminar las dificultades temporales que provocaba la intervención judicial en estos casos de interposición fraudulenta de sociedades[13], ante las cuales la respuesta primigenia del ordenamiento tributario, anterior artículo 72 de la LGT/1963 –sucesión de empresa–, no resultaba eficaz, entre otros motivos, por la contradicción legal y reglamentaria existente sobre la naturaleza solidaria o subsidiaria de la responsabilidad[14].

Efectivamente, sobre la regulación efectuada en el artículo 43.1.g) y h) se pueden hacer una serie de reflexiones. En primer lugar, es muy difícil plasmar una doctrina jurisprudencial en una norma positiva aplicable por la Administración. Y es que el enfoque y la perspectiva resultan diferentes, "la positivación de dicha doctrina no es –…– una mera previsión abstracta de los presupuestos y consecuencias, sino que conlleva una serie de efectos conexos de tal importancia que pueden subvertir las características y el sentido que dicha doctrina pretende plasmar"[15]. De ahí que, a diferencia de la actuación del juez, la potestad de la Administración de declarar la responsabilidad no tenga la misma apreciación de la citada situación, que existe o no con independencia de la voluntad de la Administración, aunque, por supuesto, tenga que probar y motivar el presupuesto de hecho de la responsabilidad.

En segundo lugar, y al hilo de lo expuesto hasta ahora, hay que sumarle la utilización por el legislador de expresiones que carecen de significado legal preciso en el ordenamiento tributario, como control parcial efectivo, etc., que, sin embargo, la jurisprudencia de alguna manera tenía delimitadas. La LGT ha acogido una dicción tan amplia de estos conceptos, lo que produce inseguridad jurídica respecto al supuesto y alcance de la responsabilidad de las personas jurídicas.

Así las cosas, no parece del todo correcto que sea la propia Administración Tributaria la que, como juez y parte, lleve a cabo por sí misma, sin intervención judicial, el "levantamiento del velo". La aplica-

---

[9] STS de 23 de diciembre de 1997.

[10] *Vid.* SÁNCHEZ HUETE, M. A.: *El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio)*, Marcial Pons, Madrid, 2008, pp. 36 y ss.

[11] STS de 19 de abril de 2003.

[12] *Vid.* por todos, CAYÓN GALIARDO, A.: "El Proyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal: otro enfoque", Presentación de la *Revista Técnica Tributaria*, n.º 72, 2006, pp. 16-17.

[13] *Vid.* CARBAJO VASCO, D.: "Algunas consideraciones sobre la responsabilidad en la Nueva Ley General Tributaria", *CT*, n.º 115, 2005, p. 84.

[14] *Vid.* BARBERENA BELZUNCE, I.: "Naturaleza de la responsabilidad tributaria del sucesor en la empresa. A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 1994", *JT*, t. II, 1994, pp. 1281 y ss; CALVO ORTEGA, R.: "La sucesión en las actividades empresariales. Por fin, la nulidad del artículo 13.3 del RGR declarativo de la responsabilidad solidaria del adquirente", *QF*, n.º 11, 2001, pp. 9 y ss.

[15] *Cfr.* SÁNCHEZ HUETE, M. A.: *El levantamiento del velo…*, *op. cit.,* p. 68.

ción de esta doctrina esta reservada a los órganos judiciales y éstos, a su vez, la utilizan de manera excepcional justamente porque existen normas legales concretas sobre la materia, lo que significa que sólo es admisible superar la personificación jurídica en aquellos casos específicos dónde la norma no lo prevé expresamente, justamente por la excepcionalidad del caso concreto. Con la regulación de la LGT, se sustrae a los órganos judiciales la aplicación excepcional y subsidiaria de la doctrina del levantamiento del velo, para que sea la Administración Tributaria la que de una manera "ordinaria" aplique esta doctrina a través de un supuesto de responsabilidad tributaria.

Todo lo expuesto hasta ahora, me lleva a dudar de la coherencia del legislador a la hora de introducir la doctrina del levantamiento del velo como supuestos de responsabilidad tributaria. Es decir, el instituto de la responsabilidad en el ámbito tributario tiene la función de garantizar el crédito tributario, por lo que hace "responder" a aquel que, sin ser sujeto pasivo y por ende sin poner de manifiesto capacidad económica, ayuda de alguna manera a otro obligado tributario a través de la acción u omisión, para impedir o perjudicar la acción, en este caso recaudatoria de la Administración Tributaria.

Y ello porque la doctrina jurisprudencial del levantamiento del velo se acerca más a otra institución, que asimismo se recoge en la LGT, la simulación; existe simulación negocial cuando las partes se ponen de acuerdo para hacer aparentar ante terceros unas relaciones que no se corresponden con la realidad, bien porque los desplazamiento patrimoniales son aparentes y, por lo tanto, no han existido, o bien porque la relación que pacta es distinta de la que se describe en el contrato. En el ámbito civil, la simulación implica la nulidad de todos los actos y contratos llevados a cabo, en este caso, entre las personas físicas-socios y la persona jurídica. El artículo 16 de la LGT regula la declaración de simulación en el acto de liquidación, es decir, en el procedimiento de comprobación de la situación tributaria del obligado tributario-contribuyente. Como ha puesto de manifiesto PÉREZ ROYO, no cabe que la Administración declare la simulación en el curso del procedimiento de recaudación, es más, "si en el curso de ese procedimiento, se advierte que existen bienes que han salido fraudulentamente del patrimonio mediante ventas simuladas, la Administración no podrá por sí misma declarar la simulación, a efectos de reintegrar dichos bienes en la masa patrimonial. Para ello deberá dirigirse al Juez competente (la jurisdicción civil) ejercitando las acciones correspondientes de rescisión o nulidad, al igual que el resto de los acreedores"[16]. A lo que nosotros añadimos que, con la regulación actual del artículo 43.1.g) y h), la Administración no tiene necesidad de acudir al Juez como cualquier otro acreedor, ya que puede declarar la responsabilidad en virtud de estos artículos y, por lo tanto, recuperar los bienes que se querían distraer con perjuicio para la Administración.

Por lo tanto, la recepción de la doctrina del levantamiento del velo, a través de la responsabilidad, "legaliza" un supuesto por el que la Administración ejerce su autotutela declarativa y ejecutiva, aunque realmente no actúa de manera directa contra la elusión, como sería si la acción de la Administración se dirigiese frente a la persona que elude el pago del tributo, bien aplicando el artículo 15 o 16 de la LGT, bien aplicando una cláusula antielusiva específica[17]. De este modo, se amplían los supuestos en los que la Administración ejerce su potestad, por una parte, puede declarar la simulación en el procedimiento de comprobación al sujeto pasivo y, por otra, puede declarar responsable en el procedimiento de recaudación al obligado tributario –no contribuyente–, a través del cual se pretende eludir la responsabilidad patrimonial del sujeto pasivo.

III. LA INTERPRETACIÓN DE LOS SUPUESTOS DE RESPONSABILIDAD REGULADOS EN EL ARTÍCULO 43.1.G) Y H) DE LA LGT

Bajo el manto de la doctrina del levantamiento del velo, la LGT establece dos supuestos de responsabilidad subsidiaria, con la particularidad de que los presupuestos de hecho postulan situaciones de control y dominio, y además, con la finalidad de impedir la acción recaudatoria de la Hacienda Pública.

En el artículo 43.1.g) de la LGT, la sociedad es el sujeto pasivo que incumple sus obligaciones tributarias, y se *declara la responsabilidad* por las obligaciones e, incluso sanciones de esta primera a *las*

[16] *Cfr.* PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, ed. Thomson-Civitas, Madrid, 2006, p. 248.

[17] *Cfr.* STS de 25 de junio de 2002 (RJ 2002/5369), 14 de junio de 2004(RJ 2004/4672) y 16 de septiembre de 2004 (RJ 2004/5744), entre otras.

personas o entidades que tienen el control, porque la primera sociedad no deja de ser "pantalla". Por lo tanto, se levanta el velo de la "sociedad pantalla" para ver el "sustrato" que puede ser a su vez otra sociedad o personas físicas y, de esta manera, declararlos responsables.

En el caso del artículo 43.1.h) de la misma norma, la persona física que controla una sociedad incumple con sus obligaciones tributarias, y se *declara la responsabilidad* por las citadas obligaciones y sanciones *a la sociedad o sociedades dónde se han ubicado los bienes y derechos del primero*. Es decir, se levanta el velo de las actuaciones o negocios de la persona física o jurídica con otra/s sociedad/es "refugio", en las que tiene el control[18].

Como vemos en ambos casos, aunque son diferentes, el sustrato sigue siendo la utilización fraudulenta de la persona jurídica, en un caso como una "sociedad pantalla" y, en otro caso como una sociedad que detenta una serie de bienes y derechos que materialmente no puede disponer de ellos o, dicho de otra manera, "sociedad refugio". En ambos casos la persona jurídica se utiliza para eludir la responsabilidad patrimonial frente a la Hacienda Pública. En efecto, la redacción de la letra g) y h) dejan entrever dos presupuestos comunes que deben concurrir:

a) Presupuesto objetivo: existencia de control efectivo, una voluntad rectora común y una unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial.

b) Presupuesto subjetivo: la sociedad haya sido creado o utilizada de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial frente a la Hacienda Pública.

Asimismo, la aplicación de esta doctrina exige que quién invoque el levantamiento del velo tenga la carga de la prueba, que consiste en la "prueba del objeto negocial" (business purpose test). De este modo, el resultado final de la actividad probatoria debe demostrar que la entidad se constituyó pura y simplemente, de modo exclusivo, con la única finalidad de eludir la responsabilidad patrimonial del sujeto pasivo.

Por otra parte, la dicción de los supuestos de responsabilidad descritos delata la utilización de una serie de conceptos que no son tributarios y que, además, condensan la jurisprudencia del levantamiento del velo, lo que, a mi juicio, hace muy difícil la interpretación de los presupuestos de hecho de la responsabilidad. En concreto me refiero a los términos como control efectivo, voluntar rectora común, entre otros, como pasamos a ver.

A. La relación de control

Como ha puesto de manifiesto SÁNCHEZ HUETE, hay que distinguir dos aspectos, el primero, la cualidad de los sujetos y entes entre los que se establece la relación y, en segundo lugar, el control que se predica en el presupuesto de hecho[19]. Así las cosas, la expresión legal de persona o entidades se refiere a personas físicas y jurídicas, admitiendo que puedan incluso ser varias personas jurídicas instrumentales. Respecto a la relación de dominación, puede ser de control, que es la más común, o la concurrencia de una voluntad rectora común.

Para determinar la relación de control, debemos entender que existe una relación de subordinación de la entidad, respecto del sujeto/s que se consideran dominantes. A mi juicio, una manera en la que puede interpretarse el "control efectivo" sería a través de los criterios regulados en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS) y, en cualquier caso, aplicando de manera subsidiaria los criterios del artículo 42 Código de Comercio para cuantificar y calificar el control. Lo cierto es que la LGT no habla de ningún porcentaje, por lo que a mi juicio, tampoco supone que lo excluye, ya que el artículo está redactado en términos genéricos.

A mayor abundamiento, la mera titularidad del capital social no resulta suficiente, sino que es necesaria la efectividad del control. Además, no podemos olvidar que el control no tiene porque ser directo,

[18] Debemos destacar la SAP Almería (AC 2003/529), dónde se señala que la doctrina del levantamiento del velo "normalmente deriva en su aplicación práctica hacía la exigencia de responsabilidad frente a las personas que intentan escudarse tras la fachada societaria, no al revés como aquí ocurre donde lo que trata la demandante es reclamar esa responsabilidad a la propia sociedad supuestamente artificiosa, aparte que resulta difícil de aceptar que la deuda tributaria sea trasvasada por al justicia civil a un sujeto pasivo distinto del legalmente previsto como tal". El supuesto descrito en la sentencia sería el presupuesto de hecho de la responsabilidad regulado en el artículo 43.1.h) de la LGT.

[19] *Cfr.* SÁNCHEZ HUETE, M. A.: *El levantamiento del velo…*, *op. cit.*, pp. 84 y ss.

sino que cabe el control indirecto. Por ello, cuando el legislador se refiere al "control efectivo, total o parcial, directo o indirecto", desde el punto de vista tributario el control efectivo se puede tener directamente con un 10 por 100 de las participaciones en una sociedad y a través de ella en otras de manera indirecta.

Ello nos conduce a cierta indeterminación para determinar la relación de control porque, los criterios recogidos en el IS responden a fines distintos; es decir, tan válido es acoger el criterio de graduación del Régimen especial de Consolidación Fiscal, como los que acogen el régimen de Operaciones Vinculadas, como el criterio del 5 por 100 para aplicar la deducción para evitar la doble imposición. Esto me lleva a concluir que la Administración Tributaria podrá aplicar criterios distintos para determinar el control, dependiendo también del relato fáctico en cada caso concreto.

Respecto al significado de "concurrencia de una voluntad rectora común", a los efectos de su distinción con el supuesto de "control efectivo", podemos entender que el legislador se refiere a un grupo de sociedades en las que no haya relación de control propiamente dicha, sino coordinación y distribución de tareas, como ocurre, por ejemplo en las Uniones Temporales de Empresas o las Agrupaciones de Interés Económico. De nuevo, nos encontramos ante un concepto tan difuso y ambiguo que puede interpretarse como por ejemplo, que exista una dirección unitaria, o un interés común.

B. La unicidad de personas y patrimonios

La LGT ha intentado, de nuevo, en una sola frase resumir y legalizar los indicios que la jurisprudencia tenía en cuenta a la hora de aplicar la doctrina del levantamiento del velo. Nos estamos refiriendo a los supuestos en los que, bien por relaciones personales-familiares, bien por relaciones patrimoniales, se consigue el control o dirección efectiva para utilizar o crear personas jurídicas con la finalidad de eludir el pago de los tributos.

El problema, como dice SÁNCHEZ HUETE, es que la existencia de vínculos familiares, laborales, personales…, constituyen meros indicios, "que permitían establecer un juicio valorativo sobre la utilización aparente de una entidad jurídica a la hora de aplicar la doctrina del levantamiento del velo. En la actualidad, son presupuestos normativos para la aplicación administrativa de la responsabilidad subsidiaria"[20]. De una lectura atenta, podemos distinguir varios términos diferentes.

En primer lugar, se alude a la unicidad de personas o identidad de sujetos, respecto de la entidad sustrato y de la sociedad pantalla o refugio, en la medida en que tienen que ser los mismos sujetos. Es decir, como ha puntualizado SÁNCHEZ HUETE, "o sea, que si no existiera la apariencia de la entidad, los intereses que representa serían idénticos a los del sujeto integrante del sustrato"[21]. Por ejemplo, la identidad de administradores resulta un indicio de dirección única, pero además se precisaría identidad entre los sujetos, y no una mera semejanza, por ejemplo, en cuanto al número.

Por otro lado, cuando la LGT se refiere a la unicidad de esferas económicas, podemos entenderlo como una referencia a supuestos diversos relacionados tanto con sujetos vinculados por grupos de parentesco e intereses económicos, como por la cohesión e interdependencia de patrocinios e intereses.

En tercer lugar, aparecen conceptos como "confusión o desviación patrimonial" que son claramente distintos. La "confusión de patrimonios" implica una situación compleja, que comprende diversos supuestos tan variados que, difícilmente pueden ser reconducibles a una única situación. Y es que la denominada "confusión de patrimonios" implica no poder distinguir los mismos al tener, no sólo los mismos intereses, sino poseer una intercomunicación entre ellos, de tal modo que lo que acaezca a uno tiene repercusión directa en el otro. Sin lugar a dudas, la Administración tiene que acudir a la jurisprudencia del levantamiento del velo para poder fundamentar la declaración de responsabilidad. Asimismo, la Administración puede tener en cuenta, por ejemplo, el régimen de operaciones vinculadas –IS–, el autoconsumo –tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Física, como en el Impuesto sobre el Valor Añadido–, como fundamento para probar la confusión patrimonial.

---

[20] *Cfr.* SÁNCHEZ HUETE, M. A.: *El levantamiento del velo…*, *op. cit.*, p. 90.

[21] Aclara este autor que la exigencia de identidad subjetiva impide su aplicación a las entidades dominadas por intereses familiares. "Se trata de que, o bien una persona física crea una sociedad unipersonal, o bien una sociedad unipersonal crea otra también unipersonal". *Cfr.* SÁNCHEZ HUETE, M. A.: *El levantamiento del velo…*, *op. cit.*, p. 92.

La "desviación patrimonial" denota, a mi juicio, un aspecto más elusivo que la "confusión", aunque, ciertamente, entraña a su vez confusión patrimonial. Me refiero a aquellos supuestos en los que se crea una sociedad para que reciba el activo patrimonial, mientras que la primigenia se queda con el pasivo. De este modo, se pretende eludir el pago a los acreedores, en nuestro caso la Administración Tributaria, al quedar sólo las deudas en la sociedad-sujeto pasivo. Resulta llamativo que este supuesto es el que propiamente se encuadra en el presupuesto de hecho de la responsabilidad solidaria del artículo 42.1.c) de la LGT, y sin embargo, se vuelve a regular como un supuesto de responsabilidad subsidiaria.

C. Perjuicio a la Hacienda Pública

Determinar cuándo un acto se entiende realizado en perjuicio de la Hacienda Pública resulta harto difícil, además de arduo de probar, al jugar un elemento de intencionalidad. No es extraño que un deudor realice determinados negocios jurídicos que, en principio, pueden parecer fraudulentos, cuando en realidad puede estar liquidando su patrimonio para hacer frente a sus obligaciones tributarias. De este modo, la concurrencia del elemento intencional en el perjuicio a la Hacienda Pública debe probarse teniendo en cuenta las particularidades de cada caso, es decir, en función de los indicios que se produzcan, por ejemplo, que el vendedor siga utilizando la vivienda ajena sin que haya un contrato de arrendamiento, que la operación se realice con parientes cercanos o próximos, etc[22].

En cualquier caso, los órganos de recaudación requerirán a los administrados, entre los que se encuentra el obligado tributario, a través de requerimientos individualizados, toda la información que puedan aportar sobre la situación de los bienes. Si la Hacienda Pública satisface su crédito tributario porque existen bienes suficientes, a nuestro juicio, no concurre el presupuesto de hecho de la responsabilidad. Ello supone que no se encuadran en este supuesto los actos tendentes o preparatorios de situaciones sin un resultado concreto que haga peligrar el crédito tributario[23]. Por lo tanto, si la Administración constata que el obligado tributario realiza alguna conducta que puede parecer "fraudulenta", pero sin que exista un daño real ni perjuicio concreto, la Administración puede impedirla a través de las medidas cautelares, que se dirigen sobre el patrimonio del deudor principal[24].

No ha faltado algún autor que, respecto a la posibilidad de adoptar medidas cautelares, ha afirmado que en estos supuestos será poco eficaz porque la mayoría de los actos son de imposible apreciación por parte de los órganos competentes de la Administración Tributaria, ya que carecen de todo tipo de publicidad, y más cuando los propios intervinientes se asegurarán que queden en el más absoluto secreto[25]. Sólo una intensa colaboración de estos sujetos en el tráfico jurídico, como entidades bancarias, notarios, registradores de la propiedad, etc.., con la Administración puede evitar que las medidas cautelares resulten inaplicables.

Todo esto no impide que la Hacienda Pública tenga el deber y la obligación de poner en conocimiento de la autoridad competente que existen sociedades pantalla o refugio y que producen perjuicios a otros acreedores.

---

[22] Por ejemplo, el Código Civil establece dos presunciones que pueden ser utilizadas por el órgano de la Administración tributaria para atender a la certeza del fraude, como son las de los artículos 643 y 1927 que a través de una presunción *iruis et de iure* supone que las donaciones y todos los contratos en virtud de los cuales el deudor enajene bienes a título gratuito y causen un perjuicio, que sí debe ser probado, se han celebrado en fraude de acreedores. En el ámbito tributario entendemos que no puede considerarse una presunción *iuris et de iure*, configurándose como *iuris tantum*. La AP de Sevilla, en la Sentencia de 10 de abril de 2001 (RJ 2001/1189) entendió que se daba este supuesto en el caso de que "se concertó entre madre e hijo, (...), es lo cierto que en la misma se adjudicaron unos bienes en pago de unas deudas, infravalorando los referidos bienes, según resulta de la prueba pericial practicada, y pese a que se efectuó la transmisión dominical la enajenante siguió disfrutando de los bienes, como si para nada le afectara realmente el negocio traslativo celebrado".

[23] Nos estamos refiriendo a aquellos actos que se celebran con carácter previo como la cancelación de un contrato de depósito de fondos de cuentas bancarias para posteriormente donarlos a una familiar, la interposición de una demanda de separación o divorcio con el único propósito de que en la liquidación del régimen económico matrimonial vigente al cónyuge no deudor se le atribuyan los bienes más importantes, o la solicitud de disolución de sociedades con el mismo fin.

[24] En el patrimonio del deudor puede comprenderse las devoluciones tributarias para que se pueda proceder al embargo cautelar. RTEAC n.º 218/2001, de 8 de marzo (JT 2001/848).

[25] *Cfr.* CORCUERRA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 1998, pp. 100-101.

En definitiva, cabrían todos aquellos supuestos fácticos en los que se induzca a "la creencia generalizada de que una persona se encuentra en una situación económica tal que no le permite responder de las consecuencias del incumplimiento de sus obligaciones del artículo 1911 del Código Civil"[26].

En definitiva, como vemos, el empleo de todos estos conceptos por la LGT supone, a mi juicio, dotar a la Administración Tributaria de unas mayores facultades discrecionales, en un ámbito tan delicado como es la responsabilidad tributaria cuyo alcance se extiende, no sólo a las obligaciones tributarias del obligado tributario principal, sino también a las sanciones impuestas a éste último.

IV. APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

La utilización del instituto de la responsabilidad como medida específica antifraude, sobre todo en el ámbito empresarial, tiene incidencia en el Derecho comunitario. Ciertamente, hasta el momento, esta relación ha estado constreñida a supuestos concretos relacionados con el IVA. Sin embargo, a resultas de la jurisprudencia originada[27], se ha ido perfilando un iter a seguir por los EEMM con la aplicación de los principios comunitarios de seguridad jurídica y proporcionalidad a los supuestos de responsabilidad tributaria.

El TJCE concreta el significado de estos principios, exigiendo que las medidas de lucha contra el fraude, entre las que se encuentra el instituto de la responsabilidad, que se adopten por los EEMM no vayan más allá de lo necesario para proteger el fin público que ostenta el crédito tributario. Por ello, estos principios proscriben, de una parte, la aplicación de presunciones iuris et de iure o de ficciones, ya que, las presunciones deben ser rebatibles, sin que se exija la prueba de hechos cuya determinación sea demasiado difícil para los operadores; de otra parte, no resulta aconsejable la regulación de supuestos de responsabilidad objetiva.

Respecto a esta última cuestión, no podemos dejar de señalar que cuando el TJCE exige la existencia de dolo o culpa en los supuestos de responsabilidad, se refiere siempre a aquellos presupuestos cuyo ámbito material se compone de conductas antijurídicas. La exigencia del aspecto subjetivo –dolo o culpa– se relaciona directamente con la responsabilidad como sanción impuesta a aquel que participa con el contribuyente en una conducta antijurídica. Tal y como hemos puesto de manifiesto anteriormente, no somos partidarios de la posición del TJCE respecto a la utilización de la responsabilidad como una sanción, ya que la responsabilidad como una garantía del crédito tributario no debe mediar necesariamente la culpa o dolo del responsable. Ello no obsta para que, mientras no se introduzcan en el derecho sancionador tributario las distintas formas de participación reguladas en el Derecho penal y se sancione al responsable como infractor, la postura del TJCE, así como la de numerosos autores, resulte correcta al exigir la existencia del ánimo subjetivo para poder declarar la responsabilidad cuando el presupuesto de hecho se configure como una conducta antijurídica.

Por último, atendiendo a la STJCE de 8 de noviembre de 2006 (Asunto C-433/04), Comisión/Bélgica, la lectura de las normas estatales sobre la regulación de supuestos de responsabilidad como medidas antifraude debe reorientarse a la no restricción o discriminación injustificada para el ejercicio de las libertades comunitarias. El Derecho comunitario primario y secundario condiciona las normas en materia de responsabilidad para que no obstaculicen el ejercicio de libertades comunitarias.

V. CONCLUSIONES

La regulación de la doctrina del levantamiento del velo como supuestos de responsabilidad subsidiaria en la LGT responde a una ampliación del conjunto de facultades de autotutela declarativa y ejecutiva, en este caso, aplicada de manera exorbitante y desorbitada, cuando se podía haber continuado con la aplicación jurisprudencial del levantamiento del velo. A nuestro juicio, no hacía falta su inclusión legal, sino que, la aplicación a los supuestos fraudulentos debía corresponder al juez la interpre-

[26] *Cfr.* MUÑOZ CONDE, F.: *El delito de alzamiento de bienes,* 2.ª ed. Barcelona, Bosch, p. 123.

[27] *Vid.* STJCE de 12 de enero de 2006 (Asuntos Acumulados C-354/03, C-355/03, C-484/03, Rec. 2006 I-483; 11 de mayo de 2006 (C-384/04), Commissioners of Customs & Excise/Federation of Technological.

tación de la norma, tal y como se venía haciendo en los últimos tiempos. Así la aplicación del principio de proporcionalidad por el juez permite realizar una interpretación correctiva de la norma.

Por otra parte, la determinación del presupuesto de hecho de la responsabilidad para que la Administración Tributaria pueda derivar la responsabilidad puede resultar complicada y, en su caso, contribuir a la impugnación de la misma. Es decir, por ejemplo, si se declara la responsabilidad en virtud del artículo 42.1.c) de la LGT, el responsable puede impugnarla atendiendo al siguiente motivo; que la responsabilidad, con carácter general, es subsidiaria y, más aún, cuando existe un precepto específico aplicable en los casos de ocultación a través de empresas pantallas y, desde luego, la adecuada interpretación de la norma desde la seguridad jurídica impide que se les pueda imputar un distinto nivel de responsabilidad[28]. Y, a nuestro juicio, esta situación dificulta el cobro del crédito tributario en vez de facilitarlo, como parece que era la primigenia intención de la Administración cuando reguló el artículo 43.1.g) y h).

Por último, el legislador ha introducido una cláusula antielusiva específica que no va a luchar de manera directa contra el fraude fiscal, sino que lo que ha pretendido es garantizar el cobro de la deuda tributaria a través del instituto de la responsabilidad.

BIBLIOGRAFÍA

ARIAS ABELLÁN, M. D.: "Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable", *Civitas, REDF*, n.º 47-48, 1985.

BARBERENA BELZUNCE, I.: "Naturaleza de la responsabilidad tributaria del sucesor en la empresa. A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 1994", JT, t. II, 1994.

CALVO ORTEGA, R.: "La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos", *HPE*, nº 5.

— "La sucesión en las actividades empresariales. Por fin, la nulidad del artículo 13.3 del RGR declarativo de la responsabilidad solidaria del adquirente", *QF*, n.º 11, 2001.

CARBAJO VASCO, D.: "Algunas consideraciones sobre la responsabilidad en la Nueva Ley General Tributaria", *CT*, n.º 115, 2005.

CAYÓN GALIARDO, A.: "El Proyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal: otro enfoque", Presentación de la *Revista Técnica Tributaria*, n.º 72, 2006.

CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 1998.

CRUZ PADIAL, I. y BAHÍA ALMANSA, B.: "Cláusulas antielusivas generales versus cláusulas particulares. El artículo 15 de la LGT", Tratado sobre al Ley General Tributaria, Tomo I, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, COLLADO YURRITA, ZORNOZA PÉREZ (Direc), Aranzadi, Cizur Menor, 2010.

FERREIRO LAPATZA, J. J.: "Los sujetos pasivos de la obligación tributaria", *Civitas-REDF*, n.º 72, 1991.- *Curso de Derecho Financiero Español*, vol. II, 22.ª ed., 2000, Madrid.

GONZÁLEZ ORTIZ, D.: *La responsabilidad tributaria en el Ordenamiento Jurídico Español*, Dykinson, Madrid, 2002.

HERRERO MADARIAGA, J.: "El responsable tributario", *Civitas-REDF*, n.º 26, 1980.

MUÑOZ CONDE, F.: *El delito de alzamiento de bienes*, 2.ª ed. Barcelona, Bosch.

NAVARRO FAURE, A.: "Los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en el ordenamiento tributario español (II)", *REDFHP*, septiembre-octubre, 1993.

PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, ed. Thomson-Civitas, Madrid, 2006.

RUIZ HIDALGO, C.: *La responsabilidad tributaria en el alzamiento de bienes en la nueva LGT*, Marcial Pons, 2009.

[28] *Cfr.* Resolución del TEAC de 18 de abril de 2007 (n.º 00/3011/2005).

SÁNCHEZ HUETE, M. A.: *El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio)*, Marcial Pons, Madrid, 2008.

ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.; LLOPIS GINER, F. y DAGO ELORZA, I.: *Recaudación, aspectos sustantivos y procedimentales, procedimentales*, 2.ª ed., Ed. CISS, Valencia.

Algunas reflexiones sobre la interpretación las normas de exención al hilo de dos problemas en la Reserva para Inversiones en Canarias

VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ
(Universidad de Las Palmas de Gran Canaria)

I. INTRODUCCIÓN

En este estudio se pondrán de relieve varias ideas generales sobre la adecuada interpretación jurídica que debe llevarse a cabo en relación con las normas que recogen exenciones tributarias o beneficios fiscales. No obstante, estas ideas generales se expondrán desde la óptica concreta de dos problemas prácticos que se han planteado en uno de estos beneficios fiscales, de especial trascendencia en el marco del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (REF), la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC): el relativo al beneficio susceptible de dotar la RIC; y el del plazo de entrada en funcionamiento de las materializaciones de la RIC; en ambos casos, bajo la redacción originaria del art. 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias[1].

La premisa de la que parte el presente análisis es la siguiente: la gran parte de los problemas prácticos que se han suscitado en relación con la RIC son problemas de aplicación normativa, en concreto, son problemas de interpretación de la norma reguladora de la RIC, el art. 27 de la Ley 19/1994. Por este motivo, los criterios, reglas o pautas a utilizar para su solución no pueden ser otros que los criterios generales de interpretación del art. 3.1 del Código Civil, al que se remite el art. 12 de la Ley General Tributaria (LGT)[2].

Y desde esta premisa, existen, en nuestra opinión, tres ideas directivas que habrían de tenerse presentes en la interpretación aquella norma y que constituirán el esquema de este trabajo: en primer lugar, los límites y los peligros de la interpretación finalista; en segundo lugar, la relevancia que debe tener la interpretación literal y sistemática por exigencias del principio de reserva de ley tributaria y de seguridad jurídica; y, en tercer lugar, los posibles excesos de la interpretación conforme a la Constitución.

II. LOS LÍMITES Y LOS PELIGROS DE LA INTERPRETACIÓN FINALISTA

La interpretación más extendida sobre los beneficios susceptibles de dotación a la RIC es aquella que entiende, dicho de forma resumida y sintética, que estos beneficios son únicamente los que proceden de actividades económicas. El origen de esta interpretación se encuentra en el *Informe de la Comisión para el análisis de los problemas de aplicación de la Reserva para Inversiones en Canarias*[3]. Posteriormente fue acogida, con unos u otros matices, por la Dirección General de Tributos, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, el Tribunal Económico-Administrativo Central, el Tribunal Superior de Justicia de Canarias y la Audiencia Nacional[4].

---

[1] De estos dos problemas nos hemos ocupado desde esta misma perspectiva en SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., "La entrada en funcionamiento y la Reserva para Inversiones en Canarias (Comentario a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 4 de febrero de 2005)", en *Hacienda Canaria*, núm. 12, 2005, pp. 137-160; y, SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., "Los ingresos financieros y la dotación a la Reserva para Inversiones en Canarias (Comentario a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 27 de octubre de 2005)", en *Hacienda Canaria*, núm. 16, 2006, pp. 195-214.

[2] El mismo punto de partida, en relación con la posibilidad de que los beneficios extraordinarios puedan dotarse a la RIC, es el que tiene MESA GONZÁLEZ, M. J., "Los beneficios extraordinarios y la dotación a la Reserva para Inversiones en Canarias", en *Hacienda Canaria*, núm. 16, 2006, pp. 115 y ss, llegando a un resultado similar.

[3] *Informe de la Comisión para el análisis de los problemas de aplicación de la Reserva para Inversiones en Canarias* Ministerio de Hacienda, diciembre de 2000, pp. 22, 27 y 30-31.

[4] Puede verse una amplia recopilación de la doctrina administrativa y jurisprudencia más relevante al respecto en MIRANDA CALDERÍN, S., *La planificación fiscal de la Reserva para Inversiones en Canarias*, DAR-Consejería de Economía y Hacienda.

De este modo, a pesar a que la letra de la norma únicamente hace referencia a los *beneficios* de las *sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades* o al *beneficio obtenido* (apartado 1 y 2 del art. 27), a pesar de que el contexto en el que aparece en distintos lugares del art. 27 el término *establecimientos* muestra fundamentalmente el aspecto geográfico de los mismos (*beneficio obtenido (…) en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias*, apartado 2 del art. 27, por ejemplo), se acude a la finalidad de la norma ("el acomodo del beneficio fiscal a su finalidad exige (…)" se dice en algún caso) para concluir que el único beneficio susceptible de dotación es el derivado de actividades económicas, bien directamente, bien a partir de entender que el término *establecimientos* utilizado en el precepto se refiere al concepto de establecimiento mercantil o al concepto de establecimiento permanente de la normativa del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Curiosamente, un esquema muy similar en la interpretación es el que se sigue en relación con el segundo problema al que se hacía alusión al principio: el del plazo para la entrada en funcionamiento de las materializaciones de la RIC.

Así, pese a que la literalidad de la norma se refiere únicamente a un plazo para la materialización de las inversiones (apartado 4 del art. 27), pese a que la normativa general en materia de deducción para inversiones de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1978 vigente cuando apareció la Ley 19/1994 sí hacía una referencia expresa a la entrada en funcionamiento, a diferencia de lo que hizo el art. 27 de esta última Ley[5] (interpretación sistemática), se vuelve a acudir de nuevo a la finalidad de la ley para entender que el plazo previsto por la norma se aplica también a la entrada en funcionamiento[6].

La interpretación finalista, es cierto, es una interpretación jurídica. Es uno de los criterios de interpretación del art. 3.1 del Código Civil, al que se remite, como vimos, el art. 12 de la LGT. Sin embargo, la interpretación finalista tiene sus límites y tiene sus peligros[7].

En este sentido, y en primer lugar, ¿cuáles son los auténticos espíritu y finalidad de la norma?.

Suele ser frecuente acudir a los Preámbulos o Exposiciones de Motivos de las leyes para encontrar en ellos el espíritu y finalidad de la norma. Esto es lo que se ha hecho precisamente en la interpretación más extendida en los dos problemas objeto aquí de atención. De este modo, puesto que la RIC está encuadrada en un bloque de incentivos destinados a *promover actividades generadoras de empleo o que acrecienten la competitividad interior y exterior de las empresas canarias* "ha de concluirse

Gobierno de Canarias, Las Palmas de Gran Canaria, 2005, pp. 55 y ss y 111 y ss; MIRANDA CALDERÍN, S., *La Reserva para Inversiones en Canarias. Análisis doctrinal 2005-2006. Comentarios sobre la nueva RIC 2007-2013*, DAR-Hacienda Canaria, Madrid, 2007, pp. 25 y ss; MIRANDA CALDERÍN, S., "Crónica de la RIC 2007 y análisis del nuevo reglamento de la RIC", en *Hacienda Canaria*, num. 22, 2008, pp. 79 y ss; MIRANDA CALDERIN, S., "Crónica de la RIC en 2008", en *Hacienda Canaria*, núm. 26, 2009, pp. 197 y ss; y, MIRANDA CALDERÍN, S., "Crónica de la RIC 2009", en *Hacienda Canaria*, núm. 30, 2010, pp. 79 y ss.

[5] En concreto, era el art. 218 del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, el que desarrollando el art. 26 de la Ley del Impuesto, sí dotaba de relevancia de forma expresa al momento de la entrada en funcionamiento: "*Las inversiones en activos fijos materiales que den derecho a la deducción por inversiones se entenderán realizadas en el período impositivo en que entren en funcionamiento*" (apartado 1º). Y se preveían también determinados supuestos excepcionales en los que no se seguía esta regla general: el de las inversiones en investigaciones mineras (apartados 2.º y 4.º), que se entendían efectuadas en el ejercicio en el que se materializara el coste respectivo (cuando se realizaran directamente por el sujeto pasivo) o en el ejercicio en el que se firmara el contrato (cuando se contratara su realización con terceros, que en los casos en los que el contrato era de duración superior a dos años tenía a su vez otra regla especial); y, el de los casos en que el plazo transcurrido entre el encargo en firme de los bienes y la recepción efectiva por la Sociedad o el plazo de pago de la inversión fuera superior a dos años, pudiendo entonces computarse la deducción en los períodos impositivos en que se realizaran los pagos (apartado 3.º).

[6] Puede verse también la doctrina administrativa y jurisprudencia sobre esta problemática en MIRANDA CALDERÍN, S., *La planificación fiscal de la Reserva para Inversiones en Canarias*, DAR-Consejería de Economía y Hacienda. Gobierno de Canarias, Las Palmas de Gran Canaria, 2005, pp. 205 y ss; MIRANDA CALDERÍN, S., *La Reserva para Inversiones en Canarias. Análisis doctrinal 2005-2006. Comentarios sobre la nueva RIC 2007-2013*, DAR-Hacienda Canaria, Madrid, 2007, pp. 193 y ss; MIRANDA CALDERÍN, S., "Crónica de la RIC 2007 y análisis del nuevo reglamento de la RIC", en *Hacienda Canaria*, num. 22, 2008, pp. 79 y ss; MIRANDA CALDERIN, S., "Crónica de la RIC en 2008", en *Hacienda Canaria*, núm. 26, 2009, pp. 197 y ss; y, MIRANDA CALDERÍN, S., "Crónica de la RIC 2009", en *Hacienda Canaria*, núm. 30, 2010, pp. 79 y ss.

[7] SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., "¿Efectos extensivos de la jurisprudencia sobre el Fondo de Previsión para Inversiones a la Reserva para Inversiones en Canarias?: el caso de los profesionales (Comentario a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de abril de 2004)", en *Hacienda Canaria*, núm. 8, 2004, pp. 179-182; SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., "La entrada en funcionamiento …", pp. 143-150; SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., "Los ingresos financieros …", pp. 197-204.

que la norma se refiere a establecimientos en los que se realicen actividades económicas con capacidad para producir el efecto dinamizador de la economía canaria que se pretende incentivar (…)"[8].

Sin embargo, no puede desconocerse que el recurso a la Exposición de Motivos ha sido utilizado también para defender la tesis contraria, al identificar una finalidad de la norma reguladora de la RIC que permitiría destinar a la dotación rentas que no tuvieran su origen en actividades económicas. Puesto que de la referencia en dicha Exposición de Motivos a las *cotas importantes de ahorro fiscal* al que pueden acceder los empresarios canarios *como contrapartida a su esfuerzo inversor* se ha deducido que la finalidad de la norma de la RIC "no es otra que contar con un régimen de baja tributación que facilite el reforzamiento patrimonial de las empresas que tengan como destino la realización de inversiones productivas en Canarias (…)"[9].

En definitiva, todo depende del fragmento de la Exposición de Motivos que se seleccione y del aspecto en que se preste la atención, cuando son varios los que aparecen en ella, como suele ser habitual.

Además, y en segundo lugar, ¿no estamos en presencia realmente de una interpretación económica de la norma tributaria? En nuestra opinión, estamos ante un fenómeno muy similar. Esto es algo, por otra parte, ya intuido por el profesor CLAVIJO HERNÁNDEZ hace algunos años cuando ponía de relieve desde una perspectiva general que "en los incentivos fiscales a la inversión en Canarias, y en especial en la RIC, el subsuelo económico está más cerca de la superficie que en ningún otro sector del Derecho Tributario Especial de Canarias. No conviene, sin embargo –advertía el Catedrático de la Universidad de La Laguna–, exagerar esa preponderancia económica, confundiendo el aspecto económico con el jurídico, porque el objeto de la ciencia jurídica son siempre las normas y no las leyes económicas. Para el jurista –concluía– el núcleo de su análisis (…) ha de ser esencialmente jurídico, aun cuando huya del puro dogmatismo y de las construcciones abstractas predeterminadas por la solución que se busca"[10].

En este sentido, volviendo a los dos problemas aquí analizados, nos encontramos ante un fenómeno similar a la interpretación económica, desde nuestro punto de vista, puesto que a la hora de identificar los elementos o requisitos del presupuesto de hecho del beneficio fiscal de la RIC se acude, más allá de lo que dispone específicamente su precepto regulador, a la finalidad económica a la que respondería, deduciéndose de la misma unos nuevos requisitos, no previstos expresamente por la norma: el relativo al que el beneficio susceptible de dotación sea únicamente el derivado de actividades económicas y el atinente a que la entrada en funcionamiento de la materialización sea también dentro del plazo previsto de modo expreso por el art. 27 para la propia materialización.

Y si estamos ante un fenómeno muy similar al de la interpretación económica de la norma tributaria se le pueden atribuir las mismas críticas que se han hecho a la interpretación económica. Puesto que ¿no se da paso con esta interpretación a la inseguridad jurídica desde la necesaria previsibilidad de la norma tributaria? ¿No se corre el riesgo con este modo de interpretar de un cierto subjetivismo, que puede convertirse en arbitrariedad, en la interpretación de la norma? ¿No se está llegando, pura y simplemente, a una sustitución de la voluntad de la ley por la voluntad del intérprete?

El elevado grado de flexibilidad en la interpretación de la norma que se genera con esta forma de tomar en consideración la finalidad económica perseguida con ella se pone de relieve de forma clara con las matizaciones que se hacen a las afirmaciones iniciales de carácter general sobre el beneficio susceptible de dotación y acerca del plazo para la entrada en funcionamiento.

De este modo, efectivamente y con carácter general, los beneficios susceptibles de dotación a la RIC son sólo los derivados de actividades económicas, lo que lleva a excluir de los mismos a los ingresos financieros. Sin embargo, sí se admitirían como beneficios para dotar la RIC "los obtenidos por la colocación temporal de excedentes de tesorería o de recursos que, según las necesidades propias de cada sector, sea adecuado mantener para afrontar inversiones futuras"[11].

---

[8] Contestación a consulta de la Dirección General de Tributos de 25 de abril de 2001.

[9] VIÑUELA LLANOS, A., "La RIC, las sociedades transparentes y las nuevas sociedades profesionales", en *Hacienda Canaria*, núm. 4 (vo. 1.º), 2003, p. 47.

[10] CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., "Algunos problemas de la materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias", *Informes AEDAF*, núm. 30, 2000, p. 1.

[11] Contestación a consulta de la Dirección General de Tributos de 25 de abril de 2001.

Y de igual forma sí que existe un plazo de entrada en funcionamiento de las materializaciones de la RIC, que es el mismo previsto expresamente por la norma para la propia materialización. Pero este plazo es excepcionado en el caso de las inversiones complejas o en el caso de aquellas otras inversiones en las que ha habido una continuidad en las actuaciones inversoras hasta su incorporación al proceso productivo[12].

Sin embargo, ¿a quién corresponde decidir qué tipo de beneficio es el susceptible de dotar la RIC, si debe excluirse del mismo los ingresos financieros en todos o sólo en algunos casos? ¿quién es el que debe tomar la decisión si existe o no un plazo para la entrada en funcionamiento de los bienes objeto de materialización y de existir dicho plazo señalar los supuestos en los que este plazo no habría de cumplirse?

En nuestra opinión, es indudablemente el legislador –y no el intérprete– el que debe tomar estas decisiones. Puesto que como señalaba FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ "desde el momento en que estas realidades se incorporan al mundo del derecho y se integran en una norma jurídica, es esta última la que cuenta. Lo que el intérprete "interpreta" es una norma, no las motivaciones, finalidades o pretextos que sin aflorar a la superficie de la norma aparecen sumergidos en la misma"[13]. O dicho en palabras del profesor GONZÁLEZ GARCÍA: "como juristas, no nos importa la realidad económica, sino en cuanto realidad económica normativizada. Es decir, importa la estructura y contenido jurídico de la norma, no la realidad contemplada. Un jurista no puede desconocer su fundamental dependencia de la letra de la ley. Lo que equivale a decir que, con esa premisa, poco valor tiene la referencia al significado económico de las normas"[14].

Además, la necesidad de que sea el legislador –y no el intérprete– el que tome aquellas decisiones es especialmente evidente aquí por exigencias del principio de reserva de ley tributaria y de seguridad jurídica.

III. LA ESPECIAL RELEVANCIA DE LA INTERPRETACIÓN LITERAL Y SISTEMÁTICA POR EXIGENCIAS DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY TRIBUTARIA Y DE SEGURIDAD JURÍDICA

Con lo anterior pasamos ya a la segunda de las ideas generales a tener en cuenta en la interpretación de la norma reguladora de la RIC: la especial relevancia que debe tener, según nuestro parecer, la interpretación literal y sistemática por exigencias del principio de reserva de ley tributaria y de seguridad jurídica.

En este sentido, no puede olvidarse que estamos en un ámbito en el que rige el principio de reserva de ley tributaria pues aunque dicho principio es, en esta materia, de carácter relativo, al alcanzar únicamente a los elementos esenciales del tributo, dentro de estos elementos esenciales se incluyen indudablemente los requisitos del beneficio fiscal que forman parte de su presupuesto de hecho, como ha señalado en este mismo ámbito el profesor HERNÁNDEZ GONZÁLEZ[15]. Y tampoco puede desconocerse que estamos igualmente en un ámbito en el que adquiere una particular trascendencia el principio de seguridad jurídica desde la óptica de la necesaria previsibilidad o calculabilidad de las consecuencias tributarias de las decisiones económicas, a la que se ha referido especialmente de un modo general el profesor GARCÍA NOVOA[16]. Esta previsibilidad o calculabilidad de las consecuencias tributarias de las decisiones económicas es incluso más importante en el terreno de los incentivos fiscales con los que se pretende fomentar determinadas actuaciones económicas, como han destacado particularmente la profesora SOLER ROCH y el profesor HERRERA MOLINA[17].

---

[12] Entre las más recientes, podemos citar, por ejemplo, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de noviembre de 2008.

[13] FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ, F. J., "La interpretación de las normas tributarias", en *XII Semanas de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1964, pp. 201 y ss.

[14] GONZÁLEZ GARCÍA, E., *La interpretación de las normas tributarias*, Aranzadi, Pamplona, 1997, p. 67.

[15] HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F., "La Reserva para Inversiones en Canarias: estudio sobre su fuente normativa", en *Noticias de la Unión Europea*, núm. 262, 2006, pp. 41 y ss.

[16] GARCÍA NOVOA, C., *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pp. 73 y ss.

[17] "Lo característico del incentivo –señala SOLER ROCH, M. T., *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Civitas, Madrid, 1983, pp. 54-55– es (...) la utilización del beneficio fiscal en cualquiera de sus modalidades, para el estímulo de una conducta o

Pues bien, en este ámbito en el que rige el principio de reserva de ley tributaria y donde tiene una particular trascendencia la seguridad jurídica desde la óptica de la previsibilidad de la norma tributaria deberían ocupar una especial relevancia la interpretación literal y sistemática: de lo contrario, podría producirse una brecha o ruptura en el terreno reservado a la ley, como ha puesto de relieve en este mismo ámbito el profesor SÁNCHEZ PEDROCHE[18], o una vulneración de aquella seguridad jurídica al ser totalmente imprevisible un resultado interpretativo que estira la ley de tal modo que la hace irreconocible para el que contempló la misma antes de tomar sus decisiones económicas.

Por este motivo, si la ley habla de beneficio, sin matización alguna, habrá que entender que se trata del beneficio sin restricciones. Y si la ley no prevé de modo expreso un plazo para la entrada en funcionamiento, no existirá realmente tal plazo. Lo que no significa, de todos modos, que pueda admitirse que dicha entrada en funcionamiento podría no producirse en ningún momento pues la ley sí que exige, como destacó en su momento el profesor CLAVIJO HERNÁNDEZ, que los activos adquiridos sean necesarios para la actividad económica[19], además de que se prevea de modo expreso también un período para mantener en funcionamiento aquéllos.

IV. LOS POSIBLES EXCESOS DE LA INTERPRETACIÓN CONFORME A LA CONSTITUCIÓN

Otro argumento que se ha empleado para llegar a la conclusión interpretativa que aquí se cuestiona, concretamente ahora en relación con el problema del beneficio susceptible de dotar la RIC, es el de que entender que este beneficio es únicamente el derivado de actividades económicas "redunda en la igualdad de trato ante este incentivo fiscal de personas físicas y jurídicas"[20]. Porque no puede olvidarse que el art. 27, en su redacción originaria, sí preveía esta exigencia en relación con las personas físicas: el beneficio fiscal de la RIC para los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es únicamente en relación con *los rendimientos netos de explotación que se destinen a la reserva para inversiones siempre y cuando éstos provengan de actividades empresariales realizadas mediante establecimientos situados en Canarias* (apartado 9).

Este argumento, aunque no se haya dicho normalmente de modo expreso, corresponde en realidad a la denominada interpretación conforme a la Constitución. Se trata éste de un criterio de interpretación admitido en nuestro Derecho, pese a no estar incluido en los previstos en el art. 3. 1 del Código Civil, al ser una manifestación específica del criterio sistemático, puesto que conecta la disposición a interpretar con la Norma Fundamental[21].

Sin embargo, "la interpretación conforme a la Constitución –afirma LARENZ–, si quiere seguir siendo interpretación, no debe traspasar los límites que resultan del posible sentido literal y de la conexión de significado de la ley"[22]. Lo que es algo que debe destacarse especialmente por los abusos que pueden producirse por una utilización inadecuada de la interpretación conforme a la Constitución. Porque en ocasiones a lo que se ha llegado ha sido a "una total reconstrucción del precepto, en términos (…) incompatibles con su texto"[23].

---

actuación en el terreno económico o social (...)". En la misma línea, HERRERA MOLINA, P. M., *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990, p. 57, para el que incentivos tributarios "son aquellas exenciones configuradas de tal modo que estimulan la realización de una determinada conducta". En ellos –continúa más adelante-, "el hecho imponible exento se configura de tal modo que constituye una actividad. El fin que la ley persigue es estimular que se lleve a cabo".

[18] En opinión de SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., "La Reserva para Inversiones en Canarias", en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 256, 2004, p. 84, "debe garantizarse que la potestad interpretativa quede encauzada dentro del ámbito definido por la ley tributaria, pues de otro modo se estaría abriendo una enorme brecha en la reserva de ley, permitiendo a la Administración penetrar libremente en el campo acotado por ésta".

[19] CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. y BELTRÁN BUENO, M., "La Reserva para Inversiones en Canarias", en *Revista de Contabilidad y Tributación* , núm. 146, 1995, p. 29.

[20] Contestación a consulta de la Dirección General de Tributos de 25 de abril de 2001.

[21] PERALTA, R., *La interpretación del ordenamiento jurídico conforme a la norma fundamental del Estado*, Servicio de Publicaciones, Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1994, pp. 43-44.

[22] LARENZ, K. (traducción de RODRÍGUEZ MOLINERO, M.), *Metodología de la Ciencia del Derecho*, Ariel, Barcelona, 1994, p. 338.

[23] Voto particular del Magistrado don Vicente Conde Martín de Hijas, apartado 3°, a la Sentencia del Tribunal Constitucional 202/2003, de 17 de noviembre.

Además, de realizarse estos abusos en la interpretación conforme a la Constitución se produce algo que en nuestra opinión es inadmisible: una usurpación por el intérprete tanto de competencias legislativas como de competencias del Tribunal Constitucional[24].

Esto es algo que puede haber ocurrido con esta interpretación de que también en las sociedades y demás entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades los beneficios susceptibles de dotar la RIC son únicamente los que *provengan de actividades empresariales realizadas mediante establecimientos situados en Canarias* cuando esto únicamente se prevé para los sujetos pasivos el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el apartado 9 del precepto. Y no puede admitirse que esto se deriva del sentido en el que debe entenderse el término establecimiento equivalente al concepto de establecimiento mercantil o de establecimiento permanente puesto que ese mismo término establecimiento se utiliza en relación con las personas físicas y a pesar de lo cual se hace referencia expresa a la debida procedencia de las actividades empresariales que sería algo innecesario por reiterativo, como ha señalado VIÑUELA LLANOS[25].

V. CONCLUSIÓN

Con estas reflexiones únicamente se ha pretendido poner de relieve lo que ha podido ocurrir en la interpretación del art. 27 de la Ley 19/1994. Porque en nuestra opinión, y tal como hemos justificado, se puede estar en presencia de una interpretación económica de la norma tributaria, lo que es inadmisible desde los criterios generales de interpretación admitidos en Derecho, que también rigen en materia tributaria. Y porque se ha podido producir una sustitución, pura y simple, de la voluntad de la ley por la voluntad del intérprete: sea éste la Administración Tributaria gestora o inspectora, los Tribunales Económico-Administrativos, los Tribunales de Justicia o también, porqué no decirlo, los contribuyentes y sus abogados o asesores fiscales, lo que ha podido ocurrir, desde nuestro punto de vista, en el caso de la problemática que se planteó con los profesionales[26].

Si el legislador erró, aunque no es éste el lugar para entrar en esa valoración, que sea el propio legislador el que corrija sus propios errores. Lo que habrá de llevar a cabo a través de la oportuna modificación legislativa, que es lo que ocurrió, en nuestra opinión, con determinadas cuestiones en la reforma de finales de 2006.

---

[24] "Creo –se dice en el Voto particular del Magistrado don Jorge Rodríguez Zapata, apartado 4.°, a la Sentencia del Tribunal Constitucional 202/2003, de 17 de noviembre– que la interpretación conforme a la Constitución de las leyes no puede convertirse en la panacea universal de nuestro control de constitucionalidad. Su eficacia como remedio de patologías legislativas no puede traspasar los límites de las competencias de los jueces ni la esfera de libre determinación del legislador (...) la libertad de efectuar una interpretación conforme de la Ley –se añade más adelante– no es libertad de efectuar una creación de la Ley conforme a la Constitución; no se debe corregir ni rectificar la obra del legislador mediante una interpretación conforme (...)". Sobre esta problemática de los posibles abusos en la interpretación conforme a la Constitución, HERRERA MOLINA, P. M. y SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., "Los excesos de la interpretación conforme a la Constitución: algunos ejemplos en la jurisprudencia constitucional española en materia financiera y tributaria", en *Tratado de Direito Constitucional Tributário. Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, Editora Saraiva, Sao Paulo, 2005, pp. 689-723.

[25] Como señala VIÑUELA LLANOS, "La RIC…", pp. 44-45, "si la palabra establecimiento lleva implícita la realización de una actividad empresarial, según dice la Administración en sus interpretaciones, ¿para qué la redundancia de mencionar expresamente que los beneficios procedan de una actividad empresarial? Bastaría que la ley hubiera dicho "rendimientos procedentes de sus establecimientos en Canarias". En definitiva, es claro que la Ley sí ha pretendido delimitar el ámbito de dotación de la RIC en personas físicas a determinados rendimientos (empresariales) y por lo tanto que no ha hecho tal cosa para las sociedades, en donde simplemente se permite la dotación por el "beneficio", que es único, de las sociedades".

[26] SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, "¿Efectos extensivos…", pp. 166-186. En el mismo sentido crítico con la admisibilidad de aplicación de la RIC a los profesionales, desde la perspectiva del Derecho positivo vigente, PASCUAL GONZÁLEZ, M., *Las ayudas de Estado de carácter fiscal. Su incidencia en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias*, Consejería de Economía y Hacienda. Gobierno de Canarias, Las Palmas de Gran Canaria, 2003, pp. 262 y ss.

El artículo 77.2 LGT y su ineficacia derogatoria según la jurisprudencia

ANTONIO JOSÉ SÁNCHEZ PINO
(Universidad de Huelva)

RESUMEN

Una de las principales novedades de la LGT en el derecho de prelación del crédito tributario es la introducción en el artículo 77 de un segundo apartado en el que se refiere expresamente al sometimiento de esta garantía del crédito tributario a lo establecido en la Derecho concursal. La precisión «en caso de convenio concursal», abrió el debate sobre si el sometimiento a la Ley Concursal quedaba circunscrito únicamente al supuesto en el que la solución del procedimiento concursal fuese la solución conservativa de la empresa.

Se ha generado un amplio debate sobre la posible eficacia derogatoria de este precepto sobre el sistema de preferencias y privilegios diseñado por la LC. Y es que la Administración Tributaria, considerando el mismo rango de la LC y la LGT, ha venido defendido que, conforme al artículo 2 del Código Civil, la vigencia posterior del artículo 77 LGT conlleva la derogación tácita de la LC en todo lo que sea incompatible con este precepto.

La comunicación se centra en la controversia jurisprudencial creada por el tenor del artículo 77.2 LGT. Analizaremos la doctrina jurisprudencial sobre la derogación tácita y su aplicación al supuesto objeto de estudio, así como la interpretación armonizadora que se da por parte de la jurisprudencia a este precepto y la denegación de dicha eficacia derogatoria.

1. INTRODUCCIÓN

Como es clásico en nuestro Derecho, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) reconoce un derecho de prelación de los créditos tributarios para su cobro con preferencia al resto de acreedores, con carácter *erga omnes*, excepto que se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública (artículo 77).

Ahora bien, una de las principales novedades de la LGT en el derecho de prelación del crédito tributario es la introducción de un segundo apartado en el que se refiere expresamente al sometimiento de esta garantía del crédito tributario a lo establecido en el Derecho concursal. Así, conforme al artículo 77.2 LGT, «En caso de convenio concursal, los créditos tributarios a los que afecte el convenio, incluidos los derivados de la obligación de realizar pagos a cuenta, quedarán sometidos a lo establecido en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal».

Lo que ahora nos interesa destacar es la precisión con la que se inicia este segundo apartado, «en caso de convenio concursal», en cuanto que abrió el debate sobre si el sometimiento a la Ley Concursal quedaba circunscrito únicamente al supuesto en el que la solución del procedimiento concursal fuese el convenio, pero no cuando lo fuese la liquidación. Según ésta interpretación, la limitación del privilegio de la Hacienda Pública que se establece en la normativa concursal se condiciona a que el procedimiento desemboque en una solución conservativa de la empresa. Por el contrario, el derecho de prelación general de la Hacienda Pública debe regir en plenitud cuando el proceso concursal no finalice con la aprobación del convenio, en cuyo caso tendría los mismos derechos de preferencia que para los supuestos de ejecución singular.

Se ha generado, pues, un amplio debate sobre la posible eficacia derogatoria de este precepto sobre el sistema de preferencias y privilegios diseñado por la LC, máxime cuando la limitación de los privilegios de las Administraciones Públicas en los procesos concursales ha sido considerada como uno

de los principales objetivos de la reforma realizada por la Ley Concursal. Y es que la Administración Tributaria, considerando el mismo rango de la LC y la LGT, ha venido defendido que, conforme al artículo 2 del Código Civil, la vigencia posterior del artículo 77 LGT conlleva la derogación tácita de la LC en todo lo que sea incompatible con este precepto.

Dado el eje temático de la Jornada, nuestra comunicación se va a centrar, no en el estudio de la distinta regulación de citado derecho de prelación de la Hacienda Pública en la normativa tributaria y concursal[1], sino en la controversia jurisprudencial creada por el tenor del artículo 77.2 LGT. Analizaremos la doctrina jurisprudencial sobre la derogación tácita y su aplicación al supuesto objeto de estudio, así como la interpretación armonizadora que se da por parte de la jurisprudencia a dicho precepto.

2. LA DEROGACIÓN TÁCITA

Como es sabido, el Título preliminar del Código Civil, en su artículo 2.2, declara que la derogación "se extenderá siempre a todo aquello que en la ley nueva, sobre la misma materia, sea incompatible con la anterior". Esto es, reconoce la derogación tácita de las leyes en nuestro ordenamiento jurídico.

La derogación supone la privación de eficacia de una norma por medio de otra posterior, e implica una modificación y abolición de la primera en todo lo que sea incompatible con la segunda. En caso de que la derogación sea expresa, no hay dificultad para aplicar la regla general de que la ley posterior deroga la ley anterior, pero cuando el legislador no lo explicita, surge la cuestión de averiguar que disposiciones quedan derogadas por contradecir lo dispuesto en la nueva norma aprobada.

Se ha señalado el carácter excepcional de la derogación tácita, en cuanto que el legislador tenía la posibilidad de la clara derogación expresa. Pero, además, porque puede afectar al principio de seguridad jurídica, pues supone una quiebra de la vigencia indefinida de las normas, sin que a veces resulte clara la apreciación de la incompatibilidad entre las normas[2].

La doctrina del Tribunal Supremo considera que la derogación tácita exige una importante tarea interpretativa por parte de los Tribunales, para determinar el alcance y contenido de la derogación[3]. Según esta doctrina, conforme a la teoría general de Derecho, la estimación de la derogación tácita exige la concurrencia de los siguientes requisitos:

a) La igualdad en la materia de ambas leyes.

b) La identidad de los destinatarios de los mandatos legales.

c) La contradicción e incompatibilidad entre los fines de los referidos preceptos.

Consecuentemente, para determinar la eficacia derogatoria de una norma hay que examinar cuál es el ámbito de la ley nueva y si sus disposiciones son o no incompatibles con las de las leyes precedentes[4]. En términos generales se puede afirmar, como indica el propio Tribunal Supremo, que "la contradicción entre normas ha de resolverse mediante su conciliación sistemática", delimitando los supuestos en los que se aplica cada una de ellas[5].

---

1 Este asunto ya fue objeto de nuestra atención en MALVÁREZ PASCUAL, L. y SÁNCHEZ PINO, A. J.: "La determinación del privilegio de la Hacienda Pública en los procedimientos concursales", Revista Técnica Tributaria, nº 79, octubre-diciembre 2007, págs. 21 y ss.

2 *Vid.* CASTAN TOBEÑAS, J.: *Derecho Civil Español Común y Foral*, T. I, Editorial Reus, Madrid, 1984, pág. 603; DÍAZ AZNARTE, M. T.: *Teoría general de la sucesión de las normas en el tiempo (Una reflexión crítica sobre los principios ordenadores de la eficacia temporal de las leyes)*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2002, pág. 34; y O'CALLAGHAN, X.: *Compendio de Derecho Civil*, *T. I, Parte General,* DIJUSA, Madrid, 2008, pág. 92.

3 *Vid.* Sentencias del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 1996 (RJ 1996/7727), 26 de marzo de 1998 (RJ 1998/2939) y 21 de marzo de 2000 (RJ 2000/1496). Ésta última señala expresamente que, en orden a la derogación tácita, ha de tenerse en cuenta "la incompatibilidad de las disposiciones desde la identidad de sus materias reguladas, la identidad de entidades, sujetos y situaciones a ellas sometidas y la absoluta discrepancia de sus respectivos textos, derogándose las más antiguas por la disposición última en el tiempo" (FJ 3).

4 CASTAN TOBEÑAS, J.: *op. cit.,* pág. 603.

5 FJ 3.º de la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de noviembre de 1990 (RJ 1990/8825).

Pero también se ha de tener presente el criterio o principio de la especialidad, que establece la prevalencia de la ley especial sobre la ley general. De esta forma, para esta conciliación sistemática ha de tenerse en cuenta la diferenciación entre normas generales y normas especiales, pues como también reconoce el Tribunal Supremo se ha de dar preferencia a éstas últimas, de forma que excluye la derogación tácita de una norma general sobre una especial[6].

No obstante, la doctrina civilista señala que el principio de especialidad es una regla doctrinal y jurisprudencial, sin refrendo positivo, por lo que considera que no se le puede dar un valor absoluto, de forma que la contradicción entre el principios cronológico y el principio de especialidad se ha de resolver caso por caso, atendiendo a la voluntad del legislador[7].

En definitiva, como posteriormente ha precisado el Tribunal Supremo, "cuando esté en juego el valor de regla según la cual la ley general no deroga tácitamente a la ley especial, hay que examinar cada caso en particular para ver la intención del legislador y determinar si la nueva legislación es o no incompatible con las disposiciones precedentes"[8].

3. LA DEFENSA DE LA EFICACIA DEROGATORIA DEL ARTÍCULO 77.2 LGT POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La Administración ha defendido que las limitaciones establecidas en relación con el crédito tributario por la Ley Concursal sólo se aplican en los casos en que el concurso permita la viabilidad de la empresa. Si el procedimiento concluye con la liquidación de la misma no tendría aplicación el apartado segundo del artículo 77. Por tanto, la limitación del privilegio de la Hacienda Pública se condiciona a la existencia de un convenio concursal, es decir, a que el procedimiento desemboque en una solución conservativa, pues el derecho de prelación general de la Hacienda Pública debe regir en plenitud cuando el proceso concursal no termine en convenio.

A juicio de la Administración Tributaria, conforme al contenido del artículo 2.2. del Código Civil, la LGT y su art. 77 suponen una norma de igual rango que la Ley Concursal y de posterior vigencia, por lo que este precepto contiene una derogación tacita como norma posterior de la LC en cuanto ésta sea incompatible con aquel precepto. Considera que la Ley Concursal no puede dejar sin efecto los principio rectores de nuestro ordenamiento jurídico relativos a la derogación tácita de las normas. Se señala que desde la lógica jurídica no se puede congelar la posibilidad de modificación de la Ley Concursal frente al propio legislador, en cuanto ello impediría el desarrollo de su capacidad legisladora.

La Abogacía del Estado, que es la que representa a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en los procesos concursales, ha venido defendiendo que si la LGT regula específicamente la prelación del crédito tributario en su artículo 77, remitiendo a la normativa concursal para "los casos de convenio", en el supuesto de liquidación ha de prevalecer la regla que marca el primer apartado del artículo 77, de forma que se han de excluir a los créditos tributarios de la aplicación que realiza la LC y clasificarse conforme a la LGT.

Ciertamente, la Administración no desconoce el juego del principio de especialidad en la teoría general de la derogación, es por ello por lo que aduce que no existe motivo alguno para entender que la Ley Concursal sea especial frente a la Ley General Tributaria, cuando además ésta última se refiere a un tipo especial de crédito, que es el tributario, frente a la generalidad que contempla la Ley Concursal[9]. Según la Administración Tributaria la LGT, como ley especial, expresamente ha querido sujetar

---

6 *Vid.* Sentencias del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 1992 (RJ 1992/2319) y de 14 de noviembre de 1990 (RJ 1990/8825).

7 DÍAZ AZNARTE, M. T.: *op. cit.,* págs. 35-38. Véase también ALBADALEJO, M.: *Derecho Civil, T. I, Introducción y Parte General,* EDISOFER, S.L., 16 ª edición, 2004, Madrid, pág. 199 o FALCÓN Y TELLA, M. J.: "La interpretación lógica y sistemática de la Ley", en la obra *Teoría y práctica de la aplicación del Derecho*, Dir. LÓPEZ MORENO, A., COLEX, Madrid, 1999, págs. 87-88.

8 FJ 3.º de la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 1998 (RJ 1998/8517).

9 A efectos expositivos cabe traer a colación la sentencia de la Audiencia Provincial de Málaga Burgos de 14 de septiembre de 2007 que recoge esta argumentación. En su Fundamento Jurídico 4º se puede leer: "Se hace preciso, a fin de resolver la cuestión planteada, analizar lo previsto en la Ley General Tributaria, interrelacionándolo con la propia Ley Concursal. Ambas Leyes, se publicaron en el año 2003, la Concursal en 10 de Julio (*BOE* n.º 164) y la Tributaria en diciembre (*BOE* n.º 302), y ambas normas, son evidentemente Leyes Especiales, la Tributaria lo es en la materia que nos ocupa, por lo que, conforme al contenido del artículo 2.2 del Código Civil, si se entendiere que existe algún tipo de incompatibilidad entre el contenido del

el crédito tributario a las reglas de clasificación del concurso para el caso de que se opte por convenio, pero no si se opta por la liquidación, como solución concursal.

Este razonamiento, se añade, vendría avalado por la historia de la tramitación legislativa del citado artículo 77.2 LGT, en cuanto considera que resulta clara la intención del legislador en los debates parlamentarios de aprobación de la norma. En el Proyecto de Ley presentado al Congreso el art. 77.2 LGT disponía que "En caso de concurso, los créditos tributarios, incluidos los derivados de realizar pagos a cuenta, quedarán sometidos a lo establecido en la Ley Concursal"[10]. Pero en el Senado se introdujo la enmienda número 332 Grupo Popular que sustituía la expresión "en caso de concurso", por "en caso de convenio concursal", con la que se pretendía que no se produjera una pérdida del derecho de prelación de la Hacienda Pública cuando se iniciara un procedimiento concursal, con independencia de la suerte que el mismo corra. La pérdida de los privilegios de la Hacienda Pública tiene su verdadero sentido para apoyar la viabilidad futura de la entidad concursada, lo que no se produce cuando el concurso desemboca en la liquidación de la empresa, dado que sólo en el primer caso existe un interés público al que debe quedar subordinado el propio interés que justifica la preferencias de los créditos públicos. Por tanto, la pretensión que se trató de materializar a través de este precepto es que el alcance del privilegio sea diferente según el resultado al que se llegue tras el desarrollo del procedimiento concursal, de tal modo que en el caso de liquidación se mantenga dicho privilegio en toda su extensión, sin reducciones[11].

En definitiva, la Administración interpreta que este precepto excluye de la aplicación de la Ley Concursal a aquellos créditos no afectados por el convenio. El artículo 77.2 de la LGT circunscribe el sometimiento del crédito tributario a Ley Concursal tan sólo "en caso de convenio", de forma que, haciendo una lectura a *contrario sensu*, cuando no sea esta la forma de terminación del concurso, se ha de mantener a los créditos tributarios el derecho de prelación que se establece como regla general en el apartado primero de citado precepto. Esta interpretación viene avalada si se acude a la *mens legislatoris*, tal y como se desprende de la justificación de la enmienda que dio lugar a la redacción definitiva, pues desaparece la finalidad extrafiscal que justifica la limitación del privilegio. El sacrificio del crédito tributario sólo tiene sentido cuando se logra la viabilidad de la empresa y el mantenimiento del empleo, pero no en caso de que la solución que se alcance sea la simple liquidación de la empresa[12].

---

artículo 77 de la LGT y la normativa de la Ley Concursal, obviamente habrán de prevalecer las normas posteriores, es decir, las de la Ley Tributaria, lo que implica que, si esta última regula específicamente la prelación del crédito tributario en su artículo 77, remitiendo a la normativa de la Ley Concursal para "los casos del Convenio", en caso de liquidación, prevalecerá la prelación que marca el articulo 77.1 LGT, es decir, la prelación de créditos tributarios que regula el articulo 77 citado, habrá de prevalecer sobre la clasificación que establece la normativa concursal. Frente a ello no resulta dable oponer el contenido del articulo 89 2.L.C "no se admitirá en el Concurso ningún privilegio o preferencia que no esté reconocido en esta Ley", por cuanto que resulta impensable que una Ley despliegue efectos prohibitivos sobre normas posteriores de igual rango, en una especie de blindaje de la misma, siendo obvio que el articulo 77 LGT al referirse expresamente a un crédito concreto, el tributario, constituye Ley especial frente a la clasificación que pueda contener la LC".

Sólo esta Audiencia, junto con las de Burgos y Guadalajara, han asumido la tesis de la Administración Tributaria.

[10] *Vid.* Boletín del Congreso de los Diputados de 6 de junio de 2003.

[11] La justificación de la enmienda era la siguiente: "La redacción del apartado 2, mencionando «concurso» en lugar de «convenio concursal» podía interpretarse como una pérdida del derecho de prelación de la Hacienda Pública con independencia de la suerte que corriera el proceso concursal, interpretación que no resultaría justificada para el caso de que el proceso entre en liquidación puesto que en estos supuestos ya no se trata de apoyar la viabilidad futura de la entidad concursada que era la razón última que justificaba la pérdida del privilegio de la Hacienda Pública. De esta forma, la preferencia establecida en el apartado 1 se mantendría para los supuestos de liquidación, pero no en aquellos en los que se suscriba un convenio concursal que incluya los créditos tributarios".

[12] Esta argumentación también es asumida por la Audiencia Provincial de Málaga, pero lo que sorprende es que se reproduzca en su sentencia de 22 de julio de 2009 (AC 2010/673), cuando, como posteriormente veremos, ya se ha pronunciado el Tribunal Supremo en sentido contrario a la pretensión de la Administración tributaria. En el Fundamento Jurídico Único de dicha sentencia puede leerse: "siendo meridianamente clara ser esta la intencionalidad del legislador si nos atenemos a los antecedentes legislativos de la norma tributaria en la que en su enmienda 332 se encuentra la explicación lógica del debate suscitado en la *litis*, por cuanto que concreta como justificación del cambio legislativo en el artículo 77.2 que originariamente en Proyecto establecía que "en el caso de concurso, los créditos tributarios, incluidos los derivados de la obligación de realizar pagos a cuenta, quedarán sometidos a lo establecido en la Ley Concursal", sustituyendo la expresión "en caso de concurso" por "en caso de convenio concursal", en razón a que " ... la redacción del apartado 2 mencionado "concurso" en lugar de "convenio concursal" podía interpretarse como una pérdida del derecho de prelación de la Hacienda Pública con independencia de la suerte que corriera el proceso concursal, interpretación que no resultaría justificada para el caso de que el proceso entre en liquidación puesto que en estos supuestos ya no se trata de apoyar la viabilidad futura de la entidad concursada que era la razón última que justificaba la pérdida del privilegio e la Hacienda Pública", añadiendo a renglón seguido que "de esta forma, la

La Administración, para reforzar su pretensión de otorgar eficacia derogatoria al artículo 77.2. LGT, también ha traído a colación el Proyecto de Ley sobre concurrencia y prelación de créditos en caso de ejecuciones singulares de 2006[13]. Este proyecto indicaba expresamente que la nueva regulación que se pretendía introducir en relación con los créditos públicos, y que seguía la pretensión de la Administración, debía entenderse a modo de interpretación auténtica.

Al igual que en el argumento anterior, resulta sorprendente que éste también haya sido asumido por la Audiencia Provincial de Málaga después de que el proyecto haya decaído y, sobre todo, de que el Tribunal Supremo se haya pronunciado en contra de la relevancia de tal criterio[14].

4. LA INTERPRETACIÓN JURISPRUDENCIAL DEL ARTÍCULO 77.2 LGT

Como es obvio, los tribunales mercantiles reconocen que, conforme a lo dispuesto en la teoría general sobre la derogación establecida en el artículo 2.2 del Código Civil, toda ley es susceptible de ser derogada por otra posterior, y que la derogación puede ser expresa o tácita. Y, por supuesto, admiten que la Ley Concursal no puede dejar sin efecto los principios rectores de nuestro ordenamiento jurídico relativos a la derogación tácita.

A la hora de enjuiciar este posible efecto derogatorio del artículo 77.2. LGT, los tribunales aplican la citada doctrina del Tribunal Supremo sobre la derogación tácita y toman en consideración los principios generales que modulan la derogación tácita.

Exponemos seguidamente, agrupados en tres bloques, los principales argumentos dados por la doctrina jurisprudencial mayoritaria para rechazar la eficacia derogatoria del artículo 77.2 LGT pretendida por la Administración Tributaria. Para finalizar incluimos un apartado diferenciado en el que recogemos la incidencia de la doctrina establecida por el Tribunal Supremo en materia de preferencia de créditos de la Hacienda Pública en los concursos de acreedores.

4.1. La compatibilidad entre el artículo 77.2. LGT y la Ley Concursal

La posición abrumadoramente mayoritaria de la doctrina jurisprudencial, tanto primera instancia en los Juzgados de lo Mercantil, como en vía de recurso de apelación en las Audiencias Provinciales, ha

preferencia establecida en el apartado I se mantendría para los supuestos de liquidación, pero no en aquellos en los que se suscriba un convenio concursal que incluya los créditos tributarios", quedando, a mayor abundamiento, reforzado el planteamiento de tesis recurrente desde el punto de vista doctrinal al mantenerse al respecto que la norma en cuestión sólo es aplicable en caso de convenio concursal y exclusivamente para los créditos tributarios, pero no en los supuestos en que se proceda a la liquidación del patrimonio del concursado, por la que la preferencia general establecida en el artículo 77.1 sólo ha de entenderse limitada cuando se suscriba convenio concursal en el que se incluyan los créditos tributarios, en tanto que en los casos de liquidación o en los que la Hacienda ejerza su derecho de abstención, el crédito tributario gozará íntegramente del derecho de prelación, lo que contribuye a dar cabal respuesta estimatoria a la tesis defendida por la apelante en el que el interés superior que se impone en fase concursal de convenio tendente a "salvar" la situación de la entidad concursada desaparece por completo cuando no ha sido posible llegar a un acuerdo en Junta de Acreedores y se abra fase de liquidación en la que vuelve a imponer con preferencia los intereses generales sobre los particulares, recuperando así el privilegio de prevalencia los créditos tributarios sobre los particulares".

[13] El Proyecto fue publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales de 8 de septiembre de 2006, pero no llegó a ser aprobado por las Cortes Generales y decayó con el fin de la anterior legislatura. En él se preveía la modificación de las diferentes normas al objeto de incorporar a los textos normativos, en casi todos sus extremos la interpretación que la propia Administración tributaria había defendido cuando se había personado como parte en los procedimientos concursales.

[14] En su sentencia de 22 de abril de 2009 se indica: "Por último cabe señalar que el proyecto de Ley sobre concurrencia y prelación de créditos en caso de ejecuciones singulares, refuerza el criterio mantenido por esta Sala sobre la cuestión litigiosa, en esta y anteriores sentencias , por cuanto que la exposición de motivos de dicho texto, resulta que lo que persigue la Ley es "..... realizar una interpretación auténtica de los preceptos que, en caso de concurso, regulan su clasificación ....", no introducirse un nuevo régimen especial para los créditos tributarios. Este proyecto, en su exposición de motivos expone que ante la pretendida reforma del Código Civil en materia de concurrencia y prelación de créditos, se proyecta una modificación de los artículos 77 LGT y 91.4.º LC, a fin de adaptar ambos a las previsiones del Código Civil que introduce la Ley, y si bien es verdad, en cuanto al artículo 77.2 LGT que se remite a la Ley Concursal en cuanto a la prelación de créditos " en caso de Concurso", no es menos cierto que esta última en su artículo 91.4.º recogerá el privilegio del crédito tributario, así como, dice textualmente la exposición de motivos "...La regla especial de minoración del privilegio en caso de Convenio Concursal...." lo cual refuerza aún más el criterio de esta Sala, relativo a que, conforme a la normativa vigente, solo en caso de convenio Concursal, se excepciona la prelación del crédito tributario establecida en el apartado 1 del artículo 77 L.G.T , porque así expresamente lo ha querido el legislador" (FJ 6.º).

sido entender que no hay derogación tácita, ya que las dos leyes no son incompatibles entre sí en la regulación del reconocimiento del crédito tributario como privilegiado para los casos de concurso en liquidación[15]. Se considera que el hecho de que la LGT se refiera expresamente a una situación de particular interés, como es el modo en que pueda afectar el convenio a los créditos tributarios, para remitirse a la Ley Concursal no entraña derogación alguna de ésta, ni modificación de los principios que la inspiran, lo que resultaría anómalo de acuerdo con la propia finalidad de la reforma concursal y con lo que establece la misma Disposición Octava de la propia LGT, según la cual "lo dispuesto en esta Ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento". Esta disposición revelaría la voluntad del legislador de no dotar al artículo 77 LGT de eficacia derogatoria sobre la LC[16].

En realidad, se añade, la contradicción normativa alegada por la Administración Tributaria se justificaría no tanto por lo que el precepto dice, sino en lo que no dice, forzando el argumento atendiendo a una interpretación *a contrario sensu,* que lleva a estimar que, en caso de liquidación, la prelación de los créditos tributarios ha de ser la que señala el apartado primero, distinta a la que resultaría de la aplicación de las normas de la Ley Concursal. La doctrina jurisprudencial mayoritaria considera que la interpretación *a contrario sensu* no es admisible para considerar que las disposiciones son incompatibles, porque no siempre es acorde con el resultado perseguido con la norma. Consecuentemente, se falla que no es posible concluir que este precepto deroga tácitamente las limitaciones a los privilegios que para los créditos tributarios establece la Ley Concursal[17].

---

[15] Muestra de que la propia AEAT era consciente de esta doctrina, es la Instrucción 3/2008, de 25 de noviembre, del Director del Servicio Jurídico de la AEAT, sobre determinados criterios en materia concursal, en la que se establecía en su artículo 1 que, en aquellas provincias en las que la Audiencia Provincial tenga fijado el criterio contrario al sostenido por la Administración Tributaria, la Abogacía del Estado podrá «no presentar demanda incidental frente al informe de la administración concursal contrario a la clasificación del crédito propuesta por la Administración Tributaria, no protestar las sentencias desestimatorias o no preparar recurso de apelación contra las mismas… cuando ello pudiese resultar más ventajoso para los intereses de la Hacienda Pública, ponderando para ello las consecuencias de la condena en costas».

[16] Como muestra de esta doctrina podemos citar la sentencia de la Audiencia Provincial de Córdoba de 11 de junio de 2007 (JUR 2007/358425), en la que se afirma que "la Ley General Tributaria no puede interpretarse al margen de la Ley Concursal, sino buscando la coherencia sistemática de las normas que afectan a las situaciones de insolvencia y atendiendo a la función integradora de ésta. El transcrito segundo párrafo del artículo 77 de la Ley General Tributaria se refiere a las situaciones de concurso, pero tal referencia no se efectúa para excluir la aplicación de la Ley Concursal, sino para afirmar el sometimiento a la misma de los créditos tributarios a los que afecte el convenio, de manera que no se aparta de sus criterios de aplicación" (FJ 5.º). En consecuencia, añade, «no puede sostenerse que el artículo 77 de la Ley General Tributaria permita una derogación tácita de los límites que impone la Ley Concursal respecto a los privilegios cuando el concurso da lugar a la apertura de la liquidación. Ni ello resulta del citado precepto ni afecta a una norma concreta, sino a muy diversos preceptos (sustantivos y procesales) de la Ley Concursal y a los propios principios sobre los que se asienta la reforma. Es decir, provocaría una radical transformación de la opción mantenida por el legislador sin una clara incompatibilidad del precepto citado con la Ley Concursal. Debe recordarse, respecto de la derogación, que el artículo 2.2 del Código Civil dispone que se extenderá a todo aquello que en la Ley nueva, sobre la misma materia, sea incompatible con la anterior. La jurisprudencia del Tribunal Supremo destaca que tal incompatibilidad deriva de la concurrencia de los requisitos de igualdad de materias, identidad de destinatarios y de contradicción e incompatibilidad entre los fines de ambas normas (Sentencias del tribunal Supremo de 31 de octubre de 1996 y 21 de marzo de 2000). Esta última explica que la derogación tácita deriva de la incompatibilidad de sus disposiciones desde la identidad de sus materias reguladas, la identidad de entidades sujetos y situaciones a ellas sometidas y la absoluta discrepancia de sus respectivos textos, derogándose las más antiguas por la disposición última en el tiempo". Como hemos señalado el artículo 77 de la Ley General Tributaria en absoluto modifica la Ley Concursal, a la que incluso se remite, de conformidad con lo que a su vez establece la citada Disposición adicional octava de la Ley General Tributaria. Por otra parte del tenor de dicho precepto no se deriva incompatibilidad alguna» (FJ 6.º). Son numerosas las sentencias que se expresan en idénticos términos, cabe citar las siguientes sentencias: de la Audiencia Provincial de Madrid de 4 de abril de 2008 (JUR 2008/189465), de la Audiencia Provincial de Cantabria de 5 de septiembre de 2006 (JUR 2006\252233), de 26 de septiembre de 2006 (AC 2006\1708) y 7 de julio de 2006 (JUR 2007\293760), de la Audiencia Provincial de La Coruña de 7 de abril de 2006 (AC 2006\495) y de 24 de noviembre de 2006 (AC 2006\2296), de la Audiencia Provincial de Pontevedra de 20 de septiembre de 2007 (AC 2009\2154), de la Audiencia Provincial de La Rioja de 8 de febrero de 2008 (AC 2008\970), o de la Audiencia Provincial de Barcelona de 20 de marzo de 2008 (AC 2008\991).

[17] Ejemplificativa de esta doctrina es la sentencia de la Audiencia Provincial de Soria de 5 de mayo de 2005 (JUR 2006/195858), según la cual "no puede entenderse que sea válida la tesis de la Agencia Tributaria consistente en que para el caso en que el proceso concursal desemboque en la fase de liquidación el régimen de todos sus créditos será el previsto en el artículo 77.1 LGT. Son varias las razones que se constituyen en obstáculo para que esta interpretación pueda prosperar. En primer lugar, la improcedencia de interpretar las normas a sensu contrario con carácter general. En efecto, las interpretaciones a contrario sensu no siempre son acordes con los resultados perseguidos por la norma. La Agencia Estatal de la Administración Tributaria, para llegar a la conclusión que pretende con su demanda de impugnación de la lista de acreedores, parte de una interpretación a contrario sensu de lo que dice el artículo 77.2 LGT. La Agencia Tributaria precisa acudir a este expediente porque el legislador no ha explicitado en el artículo 77 LGT que, para el caso de liquidación, los créditos tributarios no quedan

Pero, además, conforme a la doctrina jurisprudencial mayoritaria, se opone a la validez de la interpretación defendida por la Administración Tributaria el inciso final del artículo 89.2 LC que establece que "no se admitirán en el concurso ningún privilegio o preferencia que no esté reconocido en esta Ley". Tal como se ha indicado, la LC no puede impedir la aplicación de la teoría general sobre la derogación tácita de las normas, de forma que los tribunales reconocen que dicho precepto no puede impedir la existencia de otros privilegios establecidos en otras leyes posteriores. Sin embargo, se considera que este inciso impone un criterio que impide llevar a cabo una interpretación extensiva de las normas extraconcursales de las que se pudiera desprender algún privilegio no contemplado en la Ley Concursal. Se trataría, por tanto, de un mandato dirigido al intérprete con el fin de adecuar el sentido de normas extraconcursales que establezcan privilegios que deban hacerse efectivo en el curso del procedimiento concursal a la letra y espíritu de la LC[18]. De forma que este criterio también refuerza el fallo desestimatorio dado a la pretensión de la Administración Tributaria, en cuanto que cabe entender aplicable en la fase de liquidación la clasificación de los créditos tributario prevista en la Ley Concursal.

4.2. La Ley Concursal constituye Ley Especial

Frente a la pretensión de la Administración Tributaria de considerar a la LGT como ley especial y que ha de prevalecer frente a la Ley Concursal, se ha de responder, inicialmente, recordando que el principio de especialidad no tiene un valor absoluto en la teoría general de la derogación tácita de las normas, sino que ha de atenderse a la voluntad del legislador en cada caso concreto.

Sin embargo, los tribunales rechazan incluso la consideración que la Administración hace de la LGT como ley especial frente a la Ley Concursal. Se considera que ésta constituye una ley especial respecto de las normas generales que regulan la concurrencia y prelación de créditos fuera de la situación de concurso. Esta especialidad viene justificada por la excepcionalidad que supone la situación concursal, que requiere la imposibilidad del deudor de cumplir de forma regular sus obligaciones exigibles y que exige un tratamiento especial a los créditos afectados por el concurso. Una vez declarado el concurso, la disciplina legal de aplicación es la contenida en la especial Ley Concursal. La LGT regula el alcance de los privilegios del crédito tributario, pero con carácter general, sin que pueda imponerse sobre la norma específica existente para los casos que queden afectados por concurso.

Como hemos indicado, se admite que una ley ordinaria derogue tácitamente a una ley especial, por lo que LGT podría haber excluido al crédito tributario de las reglas de clasificación del concurso en caso de liquidación, y sujetarlo a sus propias reglas. Pero, en cuanto que es norma general y no especial,

---

sometidos a lo establecido en la Ley Concursal. Para poder llegar a dicha conclusión es imprescindible hacer uso del razonamiento que lleva a cabo la Agencia Tributaria, y que consiste en entender que al afirmar la Ley General Tributaria que en caso de convenio los créditos tributarios quedan sometidos a la Ley Concursal, ocurre lo contrario en caso de liquidación. Como acabamos de comprobar, el mecanismo interpretador de la norma del que hace uso la Agencia Tributaria no es adecuado para extraer su verdadero sentido" (FJ 2.). En el mismo sentido, las sentencias de 30 de enero de 2007 (AC 2007/1135) y 4 abril de 2008 (JUR 2008\189465) de la Audiencia Provincial de Madrid, de 26 de enero de 2007 de la Audiencia Provincial de Sevilla (JUR 2007/177279), de 3 de mayo de 2007 de la Audiencia Provincial de Zaragoza (AC 2007/1795), o el auto de 30 de marzo de 2007 de la Audiencia Provincial de Madrid (JUR 2007/322952).

[18] En la sentencia de la Audiencia Provincial de Pontevedra de 20 de septiembre de 2007 (AC 2007/2154) se indica que "El inciso final del artículo 89.2 de la Ley Concursal establece que "no se admitirá en el concurso ningún privilegio o preferencia que no esté reconocido en esta Ley". Si partimos del hecho que la Ley Concursal no puede impedir la aplicación de la teoría general sobre la derogación tácita de las normas (artículo 2.2 CC), colegiremos que dicho inciso es un mandato dirigido al intérprete con el fin de que adecue el sentido de eventuales normas extraconcursales relativas a privilegios crediticios concursales, a la letra y espíritu de la Ley Concursal. En efecto, la Ley Concursal no puede dejar sin efecto los principios rectores de nuestro ordenamiento jurídico relativos a la derogación tácita de las normas. Pero no hay duda que el inciso final del artículo 89 LCon impone un criterio que impide llevar a cabo una interpretación extensiva de las normas extraconcursales de las que se pudiera desprender algún privilegio no contemplado por la Ley Concursal. Retomando la tesis de la Agencia Tributaria, no podemos olvidar que la interpretación a contrario sensu supone extender la eficacia de la norma a supuestos no expresamente previstos en la misma. Y, en este sentido, no cabría llevar a cabo esta clase de interpretaciones en aplicación de lo dispuesto en el último inciso del artículo 89.2 LCon. Este precepto exige al intérprete la búsqueda de un sentido de la norma posterior que sea acorde con la Ley Concursal" (FJ 1.º). Esta doctrina también se contempla en las sentencias de 14 de febrero de 2010 de la Audiencia Provincial de Toledo (JUR 2010/83199), de 20 de febrero de 2010 de la Audiencia Provincial de Toledo (Centro de Documentación Judicial, Id Cendoj: 45168370012010200045), de 19 de octubre de 2009 de la Audiencia Provincial de Cuenca (AC 2010/233), de 4 de abril de 2008 de la Audiencia Provincial de Madrid (JUR 2008/189465), de 28 de noviembre de 2007 de la Audiencia Provincial de Zaragoza (JUR 2008/4302), o de 20 de mayo de 2006 de la Audiencia Provincial de Soria (JUR 2006/195858).

se requiere que sea manifiesta la voluntad del legislador y que exista una contradicción con las disposiciones precedentes. Y consideran los tribunales que con la argumentación ya expuesta es evidente que no se cumplen ninguno de los requisitos, por lo que no cabe entender voluntad derogatoria al artículo 77.2. LGT[19].

4.3. Prevalece la *mens legis* sobre la *mens legislatoris*

Tampoco se considera que razón suficiente para entender derogadas las disposiciones de la Ley Concursal la justificación de la enmienda que introdujo la precisión "en caso de convenio" en el segundo apartado del artículo 77.2 LGT, como pretende la Administración Tributaria.

Conforme a la doctrina del Tribunal Supremo, las normas han de examinarse independientemente de la voluntad de sus redactores, pues tienen un sentido jurídico propio del que no se puede prescindir. En la interpretación de las normas ha de prevalecer la *mens legis* sobre la *mens legislatoris,* esto es, la voluntad de la ley finalmente aprobada y no el propósito de sus redactores. El intérprete se halla limitado por la propia fórmula legal, de forma que no está legitimado para hacer decir a la Ley lo que de forma palmaria no dice[20].

Señalan los tribunales mercantiles que la justificación de la enmienda, pese a su claridad, sólo constituye la *voluntad legislatoris, que es* un criterio de interpretación jurídico, pero que no puede imponerse sobre el contenido objetivo de la ley o *voluntad legis*. Además, la labor interpretativa se ha de realizar atendiendo al ordenamiento jurídico en su totalidad. Así, no sólo hay que acudir a la intención del legislador que aprobó la LGT, sino también a la exposición de motivos de la LC que, en cuanto proclama como uno de los principios de la reforma concursal la reducción de los privilegios y preferencias a efectos del concurso, parece contradecir la anterior. Se considera, por tanto, que la reforma sería de tal calado que exigiría que fuera más explícita, sin obligar a exégesis forzadas, e incluso contradictoria con la citada Disposición Adicional 8.ª de la propia LGT[21].

---

[19] Exponente de esta posición es la sentencia de 14 de enero de 2010 de la Audiencia Provincial de Toledo, en la que se puede leer: "LC constituye una ley especial respecto de las normas generales que regulan la concurrencia y prelación de créditos fuera del concurso. La especialidad de la situación de estado de insolvencia declarada con la apertura del concurso es la que explica la voluntad del legislador reflejada en el *art 89,2 de la LC* según el cual los créditos quedan afectados por la situación concursal conforme a las reglas previstas en la propia LC y en concreto conforme a la clasificación prevista en los *arts 89* y siguientes y las normas que regulan la incidencia de esta clasificación en la aprobación y los efectos del convenio o en el orden de prelación en el caso de abrirse la liquidación *(art 122 a 125, 134 y 154* y siguientes). Por lo cual, una vez declarado el concurso, la disciplina legal de aplicación es la contenida en la especial Ley concursal. Efectivamente esta Sala considera que a los créditos afectados por el concurso se les aplica la LC por su propia especialidad en la regulación de las situaciones de insolvencia a que se dedica y por su carácter unificador y ello tanto si se llega a convenio como si se abre liquidación –y es así lo hubiera previsto expresamente el *art 77 de la LGT* o no– por lo que cuando este precepto determina la aplicabilidad de la LC en caso de convenio solo ratifica aquella, resaltando el sometimiento a la LC de los créditos tributarios a los que afecte el convenio, y no puede interpretarse sensu contrario como derogación tacita de la LC en caso de liquidación, porque expresamente dicho *art 77* no lo dice así, y ello va en contra de lo previsto en el *art citado 89,2 de la LC* que de forma implacable determina que en el concurso una vez abierto este y dentro del mismo no se admite ningún privilegio o preferencia que no esté reconocido en la LC, lo que excluye la aplicación directa y automática de privilegios distintos de los contemplados en la LC por normas extraconcursales en cualquier estadio del concurso, sea convenio o sea liquidación. Es decir, la LC regula el alcance de los privilegios crediticios en una situación declarada de concurso y en el seno del mismo, y en ello es ley especial respecto de la LGT, que regula el alcance y fundamento de los privilegios en abstracto y en general, sin que pueda esta imponerse sobre la norma específica existente para los casos de que queden afectados por concurso" (FJ 2.º). Vid. autos de la Audiencia Provincial de Barcelona de 23 de noviembre de 2006 (JUR 2007/207166), de 10 de mayo de 2007 (JUR 2007/288911) y 4 de octubre de 2007 (AC 2008/64) , auto de 11 de octubre de 2006 de la Audiencia Provincial de Cantabria (JUR 2006/251209), sentencias de 8 de mayo de 2007 de la Audiencia Provincial de Barcelona (AC 2007/1648), de 5 de septiembre de 2006 de la Audiencia Provincial de Cantabria (JUR 2006/252233), o de la Audiencia Provincial de Zaragoza de 3 de mayo de 2007 (AC 2007/1705) y de 4 de junio de 2007 (JUR 2007/294195).

[20] *Vid.* Sentencias del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 1989 (RJ 1989/4069) y de 14 de noviembre de 1990 (RJ 1990/8825).

[21] En la sentencia de la Audiencia Provincial de Toledo de 11 de junio de 2006 (JUR 2007/358425) se puede leer: "Se basa también el recurso en la enmienda parlamentaria que sirvió para establecer la definitiva redacción del artículo 77 de la Ley General Tributaria, cuya justificación mantenía que la pérdida del privilegio de la Hacienda Pública tenía como razón última el apoyar la viabilidad futura de la entidad concursada, de manera que la pérdida del privilegio solo debía operar en los supuestos de convenio. Este argumento por sí solo tampoco permite entender derogadas las disposiciones de la Ley Concursal, puesto que como se reconoce desde antiguo por nuestra doctrina civilista más reputada, la norma tiene un sentido jurídico propio, que no puede identificarse con los propósitos de sus redactores, a salvo de la importancia que estos elementos puedan tener como antecedentes legislativos, pero tampoco ha de aislarse de la realidad jurídica. Además, la limitación de los privilegios no depende, como se pretende, de la solución del concurso; la reducción de privilegios se funda en que el principio de igualdad de

4.4. La doctrina del Tribunal Supremo

El Tribunal Supremo se ha visto obligado a pronunciarse de forma reiterada sobre la clasificación de los créditos tributarios en el concurso de acreedores. Estas sentencias no versan directamente sobre la posible eficacia derogatoria del artículo 77.2 LGT, pero sí inciden en esta materia, pues se refieren expresamente a la relación entre la LGT y la LC.

La Sala Primera de los Civil del Tribunal Supremo se pronuncia por primera vez sobre la preferencia de los créditos tributarios en el concurso de acreedores en su sentencia en unificación de criterios de 21 de enero de 2009[22]. En ella se desestima la pretensión de la Administración Tributaria sobre la base del cálculo del privilegio general del crédito tributario y la calificación de los recargos de apremio como crédito ordinario. La doctrina en ella recogida se ha visto refrendada en las posteriores sentencias de 22 de junio y 20 de septiembre de 2009[23].

Lo que nos interesa destacar, a efectos de la cuestión objeto de nuestro estudio, es que el Tribunal Supremo sentencia que la regulación de la LGT se halla subordinada a la normativa de la LC, por la pretensión de la Administración de otorgar eficacia derogatoria al artículo 77.2 LGT no puede prosperar[24].

Refrenda el Tribunal Supremo, por tanto, la doctrina jurisprudencial que rechaza que, en caso de que se abra la fase de liquidación, puedan entenderse derogadas las disposiciones de la Ley Concursal referidas a la clasificación de los créditos tributarios. Y es que nuestro alto tribunal resalta que no puede prevalecer contra el contenido de la LC cualquier disposición o conclusión hermenéutica dimanante de la LGT. Su Fundamento Jurídico Tercero destaca que, «en materia de clasificación de créditos a efectos de un concurso, la regulación de la Ley General Tributaria se halla subordinada a la normativa de la Ley Concursal, pues, aun cuando la nueva LGT 58/2003, de 17 de diciembre , parece matizar el régimen anterior (ya que el art. 77.2 limita la remisión a la Ley Concursal en relación con la prelación de créditos tributarios al "caso de convenio concursal", en tanto el art. 71.2 de la LGT 239/1963, de 28 de diciembre, redactado por la Disposición final undécima de la LC, se refería al "caso de concurso"), sin embargo sigue siendo prevalente el régimen de la LC porque la Disposición adicional octava de la LGT de 2.003 establece que, en materia de "Procedimientos concursales", "lo dispuesto en esta Ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento", y el art. 89.2, *in fine*, de la LC , dispone que no se admitirá en el concurso ningún privilegio o preferencia que no esté reconocido en esta Ley».

Abunda en esta argumentación la posterior sentencia de 22 de septiembre de 2009, cuando señala que la interpretación de la norma tributaria ha de hacer posible el cumplimiento de los principios del Derecho concursal sobre igualdad entre los acreedores y restricción de los privilegios. Y resalta, al igual que la doctrina de los tribunales mercantiles, que «la DA octava LGT establece que, en materia de “Procedimientos”, “lo dispuesto en esta Ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento”».

---

tratamiento de los acreedores ha de constituir la regla general y sus excepciones muy contadas y siempre justificadas, por razón de las garantías de que gocen los créditos o de la causa o naturaleza de éstos. La clasificación de los créditos es previa a la apertura de la fase de convenio o liquidación y su modificación posterior, inviable conforme a la Ley Concursal, plantearía problemas procesales de muy difícil solución, por la quiebra de las garantías del procedimiento que supone. La derogación que se pretende afecta no sólo a principios básicos de la reforma concursal, sino también a aspectos esenciales del procedimiento. Por ello, la interpretación del artículo 77 de la Ley General Tributaria no puede ignorar los preceptos y principios que consagra la Ley Concursal, auténtico eje sobre el que gira la regulación de las situaciones de insolvencia, favoreciendo una aplicación asistemática e incoherente de las normas. Aparte de que el propio texto del artículo 77 de la Ley General Tributaria no permite entender que se efectúe modificación alguna de la Ley Concursal, modificación no explicitada de ningún modo, más cuando la Ley General Tributaria acaba efectuando una remisión a la propia Ley Concursal” (FJ 8.º). Véase también las sentencias de 4 de abril de 2008 de la Audiencia Provincial de Madrid (JUR 2008/189465), de 4 de junio de 2007 de la Audiencia Provincial de Zaragoza (JUR 2007/294195), o las de la Audiencia Provincial de La Coruña de 7 de abril de 2006 (AC 2006/495), 26 de junio de 2006 (JUR 2006/220414) y 19 de diciembre de 2006 (AC 2007/158).

22 RJ 2009/398.

23 RJ 2009/5105 y 2009/5482, respectivamente.

24 En este sentido se expresa la sentencia de 13 de abril de 2009 del Juzgado de lo Mercantil número 1 de Málaga (JUR 2009/231850), en la que se cuestiona de nuevo el artículo 77.2 LGT. Pero ya reconoce “la particularidad de la existencia de dos sentencias del Tribunal Supremo que, resolviendo la cuestión del privilegio de dicha administración y de la Seguridad Social, han planteado el tema con claridad suficiente desestimatoria de la interpretación dada por las administraciones que avocan al fracaso de dicha petición” (FJ 1.º).

Pero el propio Tribunal Supremo responde incluso a la argumentación de la Administración de que su interpretación viene refrendada por lo dispuesto en el ya decaído Proyecto de Ley de concurrencia y prelación de créditos. Así se señala en la sentencia de 21 de enero de 2009 que no ello no supone obstáculo alguno a la solución dada por el Tribunal, pues «los proyectos legislativos en la materia no son más que intentos de reforma y, consiguientemente, sin relevancia en la perspectiva del derecho constituido» (FJ 3.º *in fine*). También apunta el Tribunal Supremo, en relación con la utilización del Proyecto de Ley de concurrencia y de prelación de créditos como argumento de autoridad a favor la interpretación de la AEAT, que «los proyectos legislativos resultan irrelevantes en la perspectiva interpretativa de la *lege data» (FJ 2.º)*.

En definitiva, conforme a la doctrina del Tribunal Supremo, ha de descartarse la interpretación hasta ahora sostenida por la Administración sobre la contradicción entre el artículo 77.2 LGT y la LC. Y, consecuentemente, la pretendida eficacia derogatoria del citado precepto, pues, la LC no diferencia la posición del crédito tributario según cuál sea la solución del procedimiento concursal y, como concluye el propio Tribunal, «no puede prevalecer contra el contenido de la LC, o interpretación de la misma, cualquier disposición o conclusión hermenéutica dimanante de la LGT».

Interpretación extensiva y analogía: una delimitación imposible

MÓNICA SIOTA ÁLVAREZ
(Universidad de Vigo)

I. LA NECESARIA DISTINCIÓN ENTRE INTERPRETACIÓN EXTENSIVA Y ANALOGÍA EN EL DERECHO TRIBUTARIO

Hemos de partir de la consideración de que la interpretación extensiva y la analogía están muy próximas desde un punto de vista material[1]. De hecho, "la común naturaleza interpretativa y la afinidad de funciones de los dos procedimientos lógicos, induce, habitualmente, a quienes señalan la naturaleza interpretativa de la analogía, a creer que ambas se identifican totalmente"[2]. Y en este sentido, no han faltado autores que han asumido, al igual que ya hicieron otros desde la Teoría General del Derecho[3], que no habría ninguna diferencia entre estas dos figuras[4], sobre todo a la vista de los casos prácticos analizados por la jurisprudencia[5].

Sin embargo, la mayoría de la doctrina no sólo considera que analogía e interpretación extensiva son cosas distintas –a pesar de estar estrechamente relacionadas y de las dificultades que, en ocasiones, entraña su distinción–, sino que además, y por razones de seguridad jurídica[6], es fundamental no confundirlas en ámbitos como el Derecho tributario, en los que una está prohibida y la otra permitida[7].

En su acepción jurídica más usual[8], la analogía es un procedimiento que persigue la integración del ordenamiento, corrigiendo los casos de lagunas en el mismo, mediante la aplicación del mandato de una norma a casos no contemplados expresamente en el presupuesto de hecho de la misma pero que guardan con él una razón de semejanza o identidad de razón[9].

---

[1] Así, se ha afirmado que "la aplicación por analogía de una norma a un caso no previsto en ella implica, primeramente, haber fijado su contenido específico, labor que puede hacerse usando todos los instrumentos de interpretación jurídica, y ha de conducir a un resultado que será ya extensivo, ya estricto o ya restrictivo (pero, en todo caso, anterior a la aplicación de la norma así interpretada). Por tanto, la interpretación extensiva y la aplicación por analogía pueden estar enlazadas en el proceso de aplicación de la norma que ésta última implica; y la analogía no es incompatible, sino que requiere, naturalmente, un previo proceso interpretativo de la norma a aplicar analógicamente, un proceso interpretativo que puede haber conducido ya a una interpretación extensiva"; GONZÁLEZ GARCÍA, E., "Comentario al art. 23 LGT", en VVAA, *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, vol. 1, Edersa, Madrid, 1982, pág. 195.

[2] AMATUCCI, A., "La aplicación analógica de la norma de Derecho Financiero", en *HPE*, núm. 86, 1984, pág. 301. Aunque para este autor, entre interpretación extensiva y analogía habría diferencias: fundamentalmente que la analogía presupondría la existencia de una laguna, cosa que no ocurriría con la interpretación extensiva; IBIDEM, págs. 302 y ss.

[3] CAIANI, L. por ejemplo, afirma que la distinción entre interpretación extensiva y analogía no puede ser sostenida ni desde un punto de vista lógico, ni desde un punto de vista cualitativo; CAIANI, L., "Analogia: b) Teoria Generale", en *Enciclopedia del Diritto*, Vol. II, Guifrè, Milano, 1958, pág. 360.

[4] Para FALSITTA, G. sólo sería posible distinguir entre interpretación e integración analógica si por interpretación se entendiese únicamente la interpretación literal declarativa y no aquella extensiva; FALSITTA, G., *Manuale di Diritto Tributario*, Parte Generale, 6ª edizione, Cedam, Padova, 2008, págs. 194 y 195. Y PUGLIESE, M. defiende que, en la medida en que el procedimiento analógico supone aplicar un principio de Derecho ya implícito en la norma, analogía e interpretación extensiva estarían muy próximas, hasta el punto de confundirse ésta con aquélla; PUGLIESE, M., *Istituzioni di Diritto Finanziario,* Cedam, Padova, 1937, pág. 113.

[5] GARCÍA AÑOVEROS, J. ha puesto de manifiesto que el Tribunal Supremo no distingue claramente entre interpretación extensiva y analógica, utilizando ambas expresiones, a menudo, de forma sinónima; GARCÍA AÑOVEROS, J., "La interpretación de las leyes tributarias y los Organismos autónomos ante el impuesto", en *RDFHP*, núm. 39, 1960, pág. 710. Y en el mismo sentido, VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., "Notas", en BERLIRI, A., *Principios de Derecho tributario,* Vol. I, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, pág. 130.

[6] SORIANO, R., *Compendio de Teoría General del Derecho*, 2ª edición corregida y aumentada, Ariel, Barcelona, 1993, pág. 316.

[7] Así lo entiende, CARRASQUER CLARI, M. L., *El problema del fraude a la ley en el Derecho tributario*, Tirant lo blanch, Valencia, 2002, págs. 80 y ss.

[8] Sobre los distintos sentidos de la analogía desde una perspectiva jurídica, véase: ATIENZA, M., *Sobre la analogía en el Derecho. Ensayo de análisis de un razonamiento jurídico*, Civitas, Madrid, 1986, págs. 29 y ss.

[9] PÉREZ ROYO, F., AGUALLO AVILÉS, A., *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria,* Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 34. Y en el mismo sentido, VILLAR EZCURRA, M., "La analogía en la aplicación de las normas tributarias", en ARRIETA

Mientras que la interpretación extensiva sería la que "extiende el significado *prima facie* de una disposición, con objeto de incluir en su campo de aplicación supuestos que quedarían fuera del mismo según una interpretación literal"[10]. Así, la extensiva se configura como una especie del género interpretación, caracterizada por el alcance que se da a las palabras a interpretar, cuando se llega a la conclusión de que éstas expresan menos de lo que corresponde a su finalidad o espíritu[11]. Aunque para LARENZ, en cambio, no siempre está claro lo que se quiere decir cuando se habla de que una disposición se ha de interpretar "amplia o extensivamente"[12].

En cualquier caso, se ha insistido en que la interpretación, en principio, ni es restrictiva, ni tampoco extensiva; la interpretación es meramente declarativa a propósito del mandato o del contenido de una norma. Cuestión distinta es que el resultado de este proceso de deducción lógica "vaya más allá de lo que la norma dice, o quede más acá de lo que en ella se ordena"[13]; o en otras palabras, que lo único que puede ser extensivo o restrictivo es el resultado de la interpretación[14]. Y en opinión de VALDÉS COSTA, ambos resultados son procedentes cuando el intérprete, después de una investigación científica, llega a la conclusión de que el término ha sido impropiamente utilizado por el legislador; debiéndose emplear para ajustarlo a la auténtica voluntad de la ley, cualquiera que fuese el beneficiado o perjudicado por esa extensión o restricción[15].

Las dificultades a la hora de distinguir entre interpretación extensiva y analogía se pusieron de manifiesto ya desde el principio, y a partir de la propia regulación positiva. Así, AMORÓS en unos Comentarios a la LGT de 1963, y refiriéndose al art. 24 originario, señalaba: "creemos que la ley equipara la interpretación analógica con la interpretación extensiva"[16]. Y es que la doctrina española, a tenor de la ambigua terminología utilizada por el legislador al redactar este artículo[17] –"no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos...."–, dudó inicialmente sobre el verdadero alcance del mismo, preguntándose si ¿operaba sólo respecto de la aplicación analógica, se refería por el contrario a la interpretación extensiva, o quizás había que entender que regulaba a ambas, ya confundiéndolas, ya diferenciándolas?[18].

MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M. A., ZORNOZA PÉREZ, J. (Directores), *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo I, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2010, págs. 473 y 474.

[10] GUASTINI, R., "Legislazione e giurisdizione nella Teoria del Diritto" en VVAA. *La crisis del Derecho y sus alternativas*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1995, pág. 276.

Sin embargo, BÁEZ MORENO rechaza la concepción de interpretación extensiva que se pone en relación con una magnitud fija –el sentido literal o sentido derivado de un criterio literal de interpretación–. Y por ello, sostiene que interpretación extensiva es aquella que, conforme a la finalidad de la norma, abarca más supuestos que el sentido posible de las palabras más amplio atribuible a la expresión literal de la ley. Pero esta actividad, en su opinión, al quedar al margen del sentido posible de las palabras no merecería el calificativo de interpretativa sino que se trataría más bien de una operación de integración analógica; BÁEZ MORENO, A., *Los negocios fiduciarios en la Imposición sobre la Renta*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2009, págs. 116 y 117.

[11] SIMÓN ACOSTA, E. se ha referido a la extensiva como aquella interpretación que nos conduce a pensar que la voluntad de la ley va más allá del texto literal de sus palabras; SIMÓN ACOSTA, E., *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985, pág. 365.

Y para GARCÍA NOVOA, C. la interpretación extensiva sería el resultado de la interpretación en la que se va más allá de lo expresamente manifestado en su momento por el legislador, bien porque así lo impone la atención al espíritu y finalidad de la norma, bien por la necesidad de confrontar la norma con la realidad social del tiempo en que se aplica, bien, en fin, porque así lo impone la valoración de la distinta finalidad de la ley tributaria, respecto a la civil o mercantil; GARCÍA NOVOA, C., *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2004, pág. 215.

[12] LARENZ, K., *Metodología de la Ciencia del Derecho*, Ariel, Barcelona, 1994, pág. 350. Si bien, acaba concluyendo que "amplio" es aquel significado que, en mayor o menor medida, comprende también fenómenos de la esfera marginal, que en el uso general del lenguaje sólo algunas veces se tienen también en cuenta.

[13] ESEVERRI, E., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Temas prácticos de Derecho financiero. Parte general*, 6ª edición, ed. Comares, Granada, 2000, pág. 206. Y en este mismo sentido, GIANNINI, M. S., "La interpretación y la integración de las leyes tributarias", en *HPE*, núm. 86, 1984, págs. 339.

[14] AMATUCCI, A., "La aplicación analógica..., *op. cit.*, pág. 301.

[15] VALDÉS COSTA, R., *Curso de Derecho tributario*, 3ª edición, Temis, Santa Fe de Bogotá, 2001, pág. 289.

[16] AMORÓS RICA, N., *Comentarios a la Ley General Tributaria (arts. 1 al 89)*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1967, pág. 281.

[17] SIMÓN ACOSTA, E., *El Derecho Financiero…*, *op. cit.*, pág. 369.

[18] GONZÁLEZ GARCÍA, E., "Comentario al art. 23 LGT", *op. cit.*, pág. 194; MORILLO MÉNDEZ, A., "La analogía en la aplicación de las normas tributarias", en *Impuestos*, Tomo II, 1996, pág. 1009; BASANTA DE LA PEÑA, J., "Posición del ordenamiento y de la doctrina científica respecto a considerar la analogía como una clase de interpretación de las normas impositivas", en *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero*, 1970, págs. 519 y ss. De hecho, una de las mayores críticas que se hacía al legislador era que había utilizado el término "extensión" y no "integración" si lo que pretendía era prohibir la analogía.

Sin embargo, poco a poco, la doctrina concluyó que lo que la LGT impedía era la utilización del argumento analógico y no de la interpretación extensiva[19], utilizando para ello diversos argumentos.

En primer lugar, se dijo que cuando el legislador se refería a "extender más allá de sus términos estrictos…" estaba haciendo referencia a una actividad que sólo podía llevarse a cabo a través de la integración analógica[20]. Y ello porque, la interpretación extensiva no podía desbordar el campo acotado por la norma al definir el hecho imponible[21]. "La norma tiene unos límites y la interpretación, con independencia de cual sea su resultado, lo único que puede hacer es marcarlos. La prueba reside en que, si gracias a la interpretación extensiva pudieran desbordarse los términos estrictos del hecho imponible, esa operación no podría conocerse bajo el concepto de interpretación; sino que habríamos de acudir al de integración del ordenamiento jurídico, misión típica de la analogía"[22].

También se afirmó que el resultado de la interpretación podía ser extensivo o restrictivo, pero no existía una manera extensiva de interpretar[23]. Porque, en realidad, la interpretación es una actividad "químicamente pura", por lo que nunca será, a priori, estricta, ni restringida, ni extensiva, sino neutra[24]. Lo que puede ser extensivo o restrictivo es el resultado de dicha interpretación[25], y como tal no puede ser prohibido[26]. Es decir, una vez que se admite la interpretación en un ordenamiento jurídico no se puede vedar uno de sus resultados[27]; "de lo contrario, se alteraría la esencia de la propia actividad interpretativa porque se estaría tratando de llegar a resultados previamente determinados"[28].

E incluso, se recurrió a la interpretación del precepto en cuestión para sostener que lo que prohibía era la analogía y no la interpretación extensiva. Y así, se defendió que el término "analogía" debía ser interpretado en sentido jurídico, sobre todo si se tenía en cuenta que estaba incluido en una norma de elevado rango técnico[29]. Afirmándose que "cuando el legislador dice 'analogía', debemos entender que se refiere a la 'analogía'. Y el legislador sabe que la analogía es distinta de la interpretación extensiva"[30].

Llama la atención, en cualquier caso, que no se haya aprovechado la LGT de 2003 para modificar la redacción de la parte más discutible del texto primitivo de esta norma, que es la que parece su-

---

[19] SAINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, 9ª edición, Facultad de Derecho UCM, Madrid, 1991, pág. 71; FERREIRO LAPATZA, J. J., "Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal", en *QF*, núm. 8, 2001, pág. 9; PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 14ª edición, Madrid, 2004, pág. 97; ESEVERRI, E., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Temas prácticos…*, *op. cit*., pág. 216; GONZÁLEZ GARCÍA, E., "La analogía en el Derecho Tributario", en *La Ley*, Tomo I, 1983, pág. 1158.

[20] CARRERA RAYA, F. J., *Manual de Derecho Financiero,* vol. I, Tecnos, Madrid, 1993, pág. 119; PÉREZ DE AYALA, J. L., PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., *Fundamentos de Derecho tributario,* 5ª edición, Editoriales de Derecho reunidas, Madrid, 2002, pág. 86; GONZÁLEZ, E., LEJEUNE, E., *Derecho tributario I*, 3.ª edición, Plaza universitaria ediciones, Salamanca, 2003, pág. 150.

[21] "La interpretación extensiva sólo puede llegar a declarar lo que está recogido en el hecho imponible, no ir más allá"; CARRERA RAYA, F. J., *Manual de Derecho Financiero, op. cit*., pág. 119.

[22] CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y MARTÍN DELGADO, J. M., *Ordenamiento tributario español I,* 3ª edición, Civitas, Madrid, 1977, pág. 132.

[23] BASTITONI FERRARA, F., GRIPPA SALVETTI, M. A., *Lezioni di Diritto Tributario*. *Parte Generale*, 2ª edizione riveduta e ampliata, Torino, 1993, pág. 50

[24] GONZÁLEZ GARCÍA, E., *La interpretación de las normas tributarias*, Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 21. Y en el mismo sentido, ESEVERRI, E., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Temas prácticos…*, *op. cit.,* pág. 216.

[25] GARCÍA AÑOVEROS, J., "La interpretación de las leyes tributarias...., *op. cit*., pág. 707: "las leyes tributarias son susceptibles de interpretación extensiva, en cuanto que ésta no es sino un resultado que puede producirse por la aplicación de los métodos interpretativos comunes a todas las leyes".

[26] Al parecer la idea de que no se pueden prohibir determinados resultados interpretativos, una vez que la interpretación ha sido admitida, proviene de la Revolución Francesa y fue debatida en la época del Código de Napoleón. Actualmente, lo coherente es sostener una de estas dos posturas: o se admite la interpretación o se rechaza. Pero una vez que se acepta ésta, no tiene sentido prohibir algunos de los posibles resultados a los que ésta nos puede conducir; GONZÁLEZ GARCÍA, E., *La interpretación…*, *op. cit.*, pág. 47.

[27] CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., y MARTÍN DELGADO, J. M., *Ordenamiento tributario español...*, *op. cit*., pág. 131.

[28] VELARDE ARAMAYO, M. S., "Sujeción al Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana e interpretación analógica de las normas tributarias. Comentario a la Sentencia 488/1993, de 13 de mayo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia", en *JT*, III, 1993, pág. 1035.

[29] SAINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, *op. cit*., pág. 71.

[30] CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., y MARTÍN DELGADO, J. M., *Ordenamiento tributario español…*, *op. cit*., págs. 130 y 131. Y en el mismo sentido, Barrado Muñoz, A., "La interpretación de las normas tributarias tras la Ley 25/1995, de modificación parcial de la Ley General Tributaria", en *Impuestos*, Tomo II, 1996, pág. 321.

gerir que la analogía comienza donde acaban los "términos estrictos" del hecho imponible o de las exenciones[31].

Pero la prohibición de analogía en el Derecho tributario sólo cobra pleno sentido si es posible deslindar entre actividad interpretativa –permitida por el art. 12 de la LGT y necesaria– de lo que es actividad 'creativa' correspondiente ya a un razonamiento por analogía -prohibida para determinadas normas tributarias por el art. 14 LGT-. En palabras de BÁEZ MORENO, sin ese límite "todo el edificio de la aplicación de la norma tributaria se viene necesariamente abajo"[32].

II. CRITERIOS DE DELIMITACIÓN ENTRE INTERPRETACIÓN EXTENSIVA ANALOGÍA

Desde siempre, la doctrina se ha preocupado por encontrar criterios o elementos que permitiesen distinguir y separar el argumento analógico de la interpretación extensiva. FALCÓN Y TELLA ha sistematizado algunos de los criterios "lógicos" utilizados[33]:

a) El criterio de los presupuestos: en virtud del cual habría analogía cuando nos encontrásemos ante una laguna, mientras que la interpretación extensiva presupondría siempre la existencia de una norma; o, dicho de otro modo, la analogía se utilizaría en caso de silencio de la ley, mientras que la interpretación extensiva lo haría en caso de oscuridad de la misma. En definitiva, la analogía integraría y a través de la interpretación extensiva se interpretaría el sentido de la norma[34].

AMORÓS, por ejemplo, señaló que "la interpretación extensiva o integrativa de la norma no puede confundirse con la analogía, sobre todo en la concepción basada en la ausencia de la norma, pues la interpretación extensiva, por el contrario, parte y se basa en la realidad de ella (...) la interpretación extensiva o integrativa, más bien que añadir algo a la norma o extenderla a casos no contemplados, lo que hace es dar relieve a aquellos datos que la norma contenía ya virtualmente"[35].

Y para SIMÓN ACOSTA, la analogía se distinguiría de la interpretación extensiva porque en aquélla se aprecia una actividad creadora; concretamente, en la analogía –a diferencia de lo que ocurre en la interpretación extensiva– se integraría una norma no expresa, una norma no contenida en la ley[36].

Siguiendo esta línea, MARTÍN-RETORTILLO afirma que en la interpretación extensiva se averigua lo que efectivamente existía en la norma interpretada, sin dar entrada a ningún elemento normativo nuevo. En cambio, en la analogía se recurre a ella cuando quien aplica el Derecho no encuentra una norma expresamente dirigida a regular una situación, y entonces hay que recurrir, ante la necesidad de dar una solución jurídica al caso en cuestión, a dar entrada a otra norma que regula un caso similar o análogo. En estos casos, se da entrada a un nuevo elemento normativo, ajeno a la norma insuficiente[37].

b) El criterio de la función: según el cual, la interpretación extensiva, como su propio nombre indica, supondría interpretación, mientras que la analogía sería algo más. Ese "algo más" algunos lo han identificado con "aplicación", otros con "creación"; pero lo cierto es que cada autor le da un alcance diverso a ese "algo más" que supone la analogía frente a la interpretación extensiva.

---

[31] Esta situación ha sido criticada por el profesor PALAO TABOADA, C. quien propone como texto alternativo: "Se prohíbe la aplicación por analogía de las normas relativas al hecho imponible…"; PALAO TABOADA, C, "Fuentes del Derecho tributario e interpretación y aplicación de las normas tributarias", en PALAO TABOADA, C. (Coord.), *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, pág. 68.

[32] BÁEZ MORENO, A., *Los negocios fiduciarios…*, *op. cit.*, pág. 40. Y en el mismo sentido, BÁEZ MORENO, A., "Algunas reflexiones sobre la prohibición de analogía en el Derecho tributario", en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., COLLADO YURRITA, M. A., ZORNOZA PÉREZ, J. (Directores), *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo I, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2010, pág. 455.

[33] FALCÓN Y TELLA, M. J., *El argumento analógico en el Derecho*, Civitas y Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1991, págs. 124 y ss.

[34] ESPÍN CANOVAS, D., *Manual de Derecho Civil Español. Parte General*, Vol. I, 8ª edición, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1982, pág. 183.

[35] AMORÓS RICA, N., *Comentarios a la Ley …*, *op. cit.*, págs. 281 y 282.

[36] SIMÓN ACOSTA, E., *El Derecho Financiero…*, *op. cit.*, pág. 366.

[37] MARTÍN-RETORTILLO BÁQUER, L., "La interpretación de las normas tributarias", en VV. AA., *Estudios en homenaje a Jordana de Pozas*, Tomo III, Vol. II, Madrid, 1962, págs. 425 y 426.

c) El criterio del ámbito: así, mientras la interpretación extensiva se desarrollaría en torno a una norma para comprender en ella casos no expresos en su letra, pero si "en su espíritu"[38]; la analogía implicaría que el caso en cuestión se encuentra "fuera del espíritu" de la norma. De ahí, que se pueda afirmar que la interpretación extensiva supondría "una discordancia exclusivamente verbal entre la *definitio iuris* y la intención de la propia norma"; en ella "la idea legal es desbordada en su expresión verbal, pero no incide en analogía, pues se está todavía en la aplicación de la misma ley, en su misma razón de ser, en su misma dirección, incluso por encima de la palabra se intenta hacer realidad la innovación que la norma contiene": así, "en la interpretación extensiva el legislador no ha dicho lo que quería decir, mientras que en la analogía el legislador no pensó en lo que debió pensar"[39].

La doctrina también se ha referido al "sentido literal posible"[40] como frontera entre la interpretación y la analogía. Sin embargo, pronto se advirtió que dicho límite no siempre podía ser trazado de modo matemáticamente exacto: "en una determinada zona limítrofe pueden desdibujarse, por eso, y hasta confundirse, los ámbitos de lo que es (todavía) interpretación y lo que es (ya) analogía"[41]. Y es que el concepto "sentido literal posible" también va a ser objeto de interpretación[42], al no gozar las normas –salvo casos excepcionales– de autonomía semántica, ni de límites precisos.

Algunos juristas, a pesar de que criterio formal de distinción del "sentido literal posible", ha sido duramente criticado, prefieren aferrarse a él porque "es la distinción entre interpretación e integración de las normas la que dota de sentido unitario y sistemático a todos los instrumentos de aplicación de la norma tributaria"[43]. Si bien, en opinión de PALAO TABOADA, lo que suelen hacer es relativizar dicho criterio al realizar interpretaciones teleológicas dentro de los límites del tenor literal de la norma[44]. Entre ellos, cabe señalar al penalista SAX, para quién el "sentido literal posible" cumpliría, junto con la voluntad del legislador, una función de indicio del sentido de la ley[45]. O el tributarista MELIS, quien afirma: "se dunque può ammettersi una possibile prevalenza dello spirito sulla lettera, non altrettanto potrà dirsi per la prevalenza dello spirito sul testo, posto che la ratio dovrà 'dedurre dalla lettera tutta la sua potenzialità normativa', ma non potrà da esso prescindere, dovendo la conclusione interpretativa permanere nei limiti di compatibilità consentiti dal testo. Il significato letterale limite, appare pertanto utilizzabile come criterio distintivo –si apure in via tendenziale– tra l'interpretazione estensiva ed il procedimento analogico"[46].

---

[38] Dice PUIG BRUTAU, J. que la interpretación extensiva, para no dejar de ser verdadera interpretación, ha de limitarse a señalar lo que la norma legal ya contenía virtualmente aunque no hubiese acertado a expresarlo. Es decir, más que extender la norma a casos no contemplados, lo que hace es poner de manifiesto los que ya estaban virtualmente contenidos en ella; PUIG BRUTAU, J., *Fundamentos de Derecho Civil,* 2ª edición, Bosch, Barcelona, 1989, pág. 300.

[39] VILLAR PALASÍ, J. L., *La interpretación y los apotegmas jurídico-lógicos*, Tecnos, Madrid, 1975, pág. 178.

[40] BÁEZ MORENO, A. distingue entre los conceptos de expresión literal de la norma y sentido(s) posible(s) de las palabras atribuible (s) a tal expresión literal, al entender que se producen equívocos con expresiones como "sentido literal posible" derivados de ciertas traducciones criticables de los clásicos de la Teoría del Derecho alemana. Y por ello propone como límite el sentido posible de las palabras; BÁEZ MORENO, A., "Algunas reflexiones…, *op. cit*., pág. 456, nota al pie núm. 10.

[41] FRIAUF, K. H., "Posibilidades y límites del perfeccionamiento jurídico en el derecho tributario", en *HPE*, núm. 86, 1984, pág. 349.

[42] PALAO TABOADA, C., "Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias (la prohibición de la analogía en el Derecho Tributario)", en *Anuario de la Facultad de Derecho de la UAM,* 1997, págs. 233 y 234. Y en el mismo sentido, GODOI, M. S., *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, pág. 260.

[43] Sería el caso de BÁEZ MORENO, A., para quien el carácter semánticamente abierto del concepto de "sentido posible de las palabras" no parece un argumento lo suficientemente contundente como para desechar la propia utilidad del concepto. "Lo decisivo será determinar si un concreto sentido posible puede o no cohonestarse con la expresión normativa pues, de no ser así, la elección de tal sentido requerirá una operación de integración que supere los límites de la simple actividad interpretativa. Y lo cierto es que debe reconocerse la posibilidad de determinar, con cierta precisión, si la expresión literal de una norma abarca o no un determinado sentido posible. De no ser así habría que reconocer la absoluta inutilidad del lenguaje como vehículo de expresión del Derecho", BÁEZ MORENO, A., "Algunas reflexiones…, *op. cit*., pág. 457.

[44] PALAO TABOADA, C., "Tipicidad e igualdad..., *op. cit*., pág. 234. Si bien, para BÁEZ MORENO, A., el hecho de que la interpretación y la integración utilicen métodos teleológicos no significa que exista una identidad material de ambos tipos de actividades aplicativas. Y así como en la interpretación, el criterio teleológico sirve al objetivo de determinar cuál de entre los sentidos posibles de las palabras de la ley es conforme o más conforme a su finalidad. En la integración, la finalidad de la norma se utiliza para comprobar cuál es el plan de la ley y, partiendo de la incomplitud de todos los sentidos posibles de las palabras conciliables con su expresión literal, proceder a una integración analógica. BÁEZ MORENO, A., "Algunas reflexiones…, *op. cit*., págs. 457 y 458.

[45] PALAO TABOADA, C., "Tipicidad e igualdad..., *op. cit.,* pág. 234.

[46] MELIS, G., *L'interpretazione nel diritto tributario*, Cedam, Padova, 2003, pág. 383.

En definitiva, prácticamente cada autor que ha estudiado el tema ha ofrecido un criterio específico de delimitación[47] –aunque en la mayoría de ocasiones se han limitado a expresar con otras palabras criterios formulados con anterioridad–.

III. INTERPRETACIÓN EXTENSIVA Y ANALOGÍA: UNA DELIMITACIÓN IMPOSIBLE EN LA PRÁCTICA

A pesar de los numerosos criterios de distinción teóricos, no es posible en la práctica[48] y en todos los supuestos, trazar una neta y clara separación entre analogía e interpretación extensiva –los mismos hechos se ponen como ejemplos de una y otra operación–[49]. Se ha puesto de manifiesto que los elementos de delimitación teóricos muestran fallos[50]; quizás, porque "no siempre los supuestos de la vida real se presentan con la claridad de los ejemplos escolásticos"[51]. Así lo reconoció PÉREZ DE AYALA: "lo que ocurre es que, en la práctica, la nítida frontera que existe a nivel conceptual entre lo que es analogía y lo que es interpretación con resultado extensivo, se torna borrosa en muchas ocasiones cuando se trata de calificar un supuesto concreto en una de estas dos categorías. O lo que es lo mismo, no siempre es fácil decidir si lo que se ha efectuado es poner de manifiesto el sentido de la norma con un sentido más amplio que el que se deduce de su tenor literal, o si se ha procedido a integrar en la norma un supuesto no regulado por ella"[52].

No es posible diferenciar con nitidez los supuestos de interpretación extensiva de aquellos otros en los que se razona por analogía, "porque las normas, salvo aquellas que gozan de autonomía semántica y que tienen límites precisos, son normas cuyos límites exteriores poseen una cierta indeterminación que provoca que existan una serie de casos respecto de los que no se puede concluir con claridad si se encuentran dentro o fuera del ámbito de cobertura de la norma jurídica"[53].

El jurídico es un lenguaje natural, en el que, a diferencia del artificial –en el que todos los términos están rigurosamente definidos–, sus enunciados no están sujetos a reglas semánticas y sintácticas bien definidas, y su significado es indeterminado[54]. Cierto es que los juristas se han esforzado por crear un lenguaje de contornos más precisos para alcanzar un mayor rigor y seguridad; pero, en realidad, el jurídico comparte las mismas características del lenguaje natural, esto es, contiene conceptos abiertos, vagos, ambiguos o borrosos, conceptos que se aplican primero a un caso central y en forma derivada a los casos en "penumbra"[55].

---

[47] Así, por ejemplo, para MORILLO MÉNDEZ, A. "es muy probable que la diferencia radique en que, en la interpretación extensiva, los casos se refieren al mismo instituto jurídico, es decir, al mismo concepto o figura estructural o básica; así, cuando los términos utilizados por norma relativa a la base imponible, al tipo, a la cuota, etc., de un tributo, han de considerarse con amplitud de sentido en el contexto en que se desenvuelva, pero siempre dentro de alguna -una en concreto- de estas figuras exclusivamente; mientras que la analogía desenvuelve sus efectos cuando en un campo de cuestiones o concepto estructural (por ejemplo, la base de un tributo) no exige regulación de un supuesto que se plantea, debiendo recurrirse por ello a los principios reguladores de casos semejantes (por ejemplo, los que se deducen de la regulación de la base de otro tributo distinto del anterior)"; MORILLO MÉNDEZ, A., "La analogía en la aplicación...", *op. cit.*, pág. 1003.

[48] Así, ENNECCERUS, L. y NIPPERDEY, H. D., indican que: "El concepto de analogía se distingue netamente de la interpretación extensiva. Ésta se limita a aclarar el pensamiento de la ley frente a al expresión demasiado estrecha; la analogía, en cambio, desenvuelve más allá el pensamiento, es una impulsión del derecho en la dirección apuntada por la ley. Pero en el caso concreto será dudoso muchas veces si se trata aún de interpretación extensiva o si se ha penetrado ya en el campo de la analogía"; ENNECCERUS, L., NIPPERDEY, H. D., *Derecho Civil. Parte General*, vol. I, 2ª edición, Bosch, Barcelona, 1953, pág. 213.

[49] O como afirmara GONZÁLEZ GARCÍA, E., cualquier criterio de delimitación entre ambos es falible; GONZÁLEZ GARCÍA, E. *La interpretación…*, *op. cit.*, pág. 55.

[50] PALAO TABOADA, C., "Tipicidad e igualdad...", *op. cit.*, pág. 234; GONZÁLEZ GARCÍA, E., *La interpretación…*, *op. cit.*, pág. 48; MORILLO MÉNDEZ, A., "La analogía en la aplicación...", *op. cit.*, pág. 1003.

[51] GONZÁLEZ GARCÍA, E., ""La admisión de la analogía en los derechos tributarios italiano y alemán", en *HPE*, núm. 86, 1984, pág. 294.

[52] PÉREZ DE AYALA PELAYO, C., *Temas de Derecho financiero*, Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1988, pág. 156.

[53] SÁNCHEZ FERRO, S., "Analogía e imperio de la ley", en *Anuario de Filosofía del Derecho,* XIV, 1997, pág. 671.

También se refiere al hecho de que, en numerosas expresiones, la incertidumbre semántica es tan amplia que no es posible gramaticalmente trazar una línea entre la interpretación del texto y el uso de la analogía; AARNIO, A., *Lo racional como razonable*, CEC, Madrid, 1991, págs. 147-148.

[54] GUASTINI, R., "Problemas de interpretación", en *Isonomía*, núm. 7, octubre 1997, pág. 121.

[55] Según CARRIÓ, G. R., una expresión o palabra ambigua es aquélla que puede tener distintos significados según los diferentes contextos en que vaya insertada, o bien que puede tener distintos matices de significado en función de esos contextos diversos.

Y el problema radica en que, según CARRIÓ[56], las palabras jurídicas –desde la más común a la más técnica– están circundadas por una zona de penumbra, por lo que abundarán los casos marginales o dudosos. Es decir, cuando el aplicador del Derecho –un juez, un funcionario, un particular– trata de determinar si un caso concreto está o no comprendido por el significado de una norma, tendrá que admitir que ni todos los casos son del mismo tipo, ni todos van a plantear los mismos problemas[57]. Las alternativas son evidentes. Habrá casos claros, cuyos hechos estén claramente comprendidos o claramente excluidos del área de significado central de los términos o expresiones en que consiste la norma[58]. Y habrá otros, que se encuentren en la zona de penumbra, es decir, que son marginales o atípicos en algún aspecto relevante y que, por tanto, no están claramente excluidos ni claramente incluidos por el significado de las palabras de la ley[59]. Opina CARRIÓ que, en estos supuestos, el aplicador se verá forzado a decidir si estos hechos están, o no, comprendidos por las expresiones lingüísticas, y lo hará guiado por ciertos *standars* valorativos, sociales, políticos, económicos, etc, a la luz de los cuales se aprecian y sopesan las consecuencias de la inclusión o exclusión"[60].

Nos sumamos, por tanto, con la mayoría de la doctrina[61] al afirmar que la frontera entre interpretación extensiva y argumento analógico es difusa; es imposible determinar con exactitud dónde termina una y comienza el otro[62]. Sería, todo lo más, una cuestión de grado: "es una graduación, un continuo que

---

En cambio, las palabras vagas son aquéllas de las que conocemos el sentido en que han sido usadas, pero el uso que se les da hace que sea incierta o dudosa la inclusión de un hecho o de un objeto concreto dentro del campo de acción de aquéllas. Hay casos típicos frente a los cuales nadie duda en aplicar la palabra en juego. Hay, al mismo tiempo, casos claramente excluidos del campo de aplicación del vocablo. Y en tercer lugar, hay otros que no están claramente ni incluidos ni excluidos.

Estos hechos u objetos, de clasificación dudosa, están ubicados, por así decirlo, en una *zona de penumbra* que circunda el área de significado de la palabra. "La duda es legítima y no surge de un desconocimiento de las propiedades del objeto a clasificar. No es como la duda que puedo tener sobre si la sombra que veo en el jardín es proyectada por un árbol o un visitante furtivo. A esa duda puedo disiparla examinando las cosas más de cerca. La otra duda, la que aquí nos interesa, no se origina en ignorancia de los hechos del mundo, sino que es producida por las características de muchas de las palabras clasificadoras que empleamos. Dichas palabras son periféricamente indeterminadas". Si bien, no todas las palabras vagas lo son de la misma manera ni lo son por las mismas razones; CARRIÓ, G. R., *Notas sobre Derecho y Lenguaje*, 4ª edición corregida y aumentada, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1994, págs. 51-55, 136 y 137.

Un término o enunciado es vago: a) cuando no es posible determinar cuáles son las condiciones necesarias y suficientes para determinar su significado y/o b) cuando se presentan o se pueden imaginar casos límite, esto es, supuestos de hecho cuya cualificación es intrínsecamente incierta y respecto a los cuales no estamos en disposición de decidir si se corresponden o no al supuesto de hecho previsto por el enunciado jurídico. Un término vago tiene una zona de aplicación definida, una zona definida de no aplicación y una zona de penumbra en la que no está claro si el término se aplica o no. Así, el término "rojo" es vago puesto que hay tonalidades de rojo respecto de las cuales tendremos duda sobre si caen o no en el término "rojo" no porque seamos ignorantes acerca del significado del término "rojo", sino porque es un término cuya aplicación es esencialmente dudosa; ITURRALDE SESMA, V., *Aplicación del Derecho y justificación de la decisión judicial*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, págs. 54 y 67.

[56] CARRIÓ, G. R., *Notas sobre Derecho…*, *op. cit.*, pág. 52. Como indica RAMALLO MASSANET, J., "es la misma ley la que, al no ser plena o completa -lo cual constituye, por otra parte, el problema de la limitación del lenguaje para aprehender la realidad- deja zonas discrecionales y no regladas, utiliza conceptos jurídicos indeterminados, normas en blanco, términos que pueden ser llenados con distintos contenidos"; RAMALLO MASSANET, J., "La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias", en *CT*, núm. 76, 1995, pág. 91.

[57] Sin embargo, y en opinión de FRIAUF, K. H., toda ley fiscal, por precisa y detalladamente que sea formulada dejará abierto en numerosas cuestiones un margen de variación de posibilidades interpretativas; FRIAUF, K. H., "Posibilidades y límites..., *op. cit.*, pág. 346.

[58] CARRIÓ, G. R., *Notas sobre Derecho…*, *op. cit.*, pág. 60.

[59] "A cada rato vemos que los jueces rehúsan a incluir un ejemplar concreto en el esquema rígido del tipo porque el ejemplar en cuestión exhibe características especiales, en aspectos concomitantes, que lo hacen atípico, o porque el trasfondo de circunstancias generales sobre las que el caso se proyecta es tan inesperado o insólito que el encasillamiento del caso singular en el tipo, en tales circunstancias, sería una evidente muestra de falta de inteligencia en el intérprete"; IBIDEM, pág. 163.

[60] IBIDEM, pág. 57.

[61] Entre otros: BOBBIO, N., Teoría General del Derecho, Debate, Madrid, 1991, pág. 248; CAIANI, L., "Analogia", *op. cit.*, pág. 360; LARENZ, K., *Metodología de las ciencias jurídicas*, *op. cit.*, pág. 361; FALCÓN Y TELLA, M. J., *El argumento analógico*..., *op. cit.*, pág. 129; GUASTINI, R., *Estudios sobre la interpretación jurídica*, 2ª edición, Ed. Porrúa, México, 2000, pág. 105. Y en la doctrina tributaria: HERRERA MOLINA, P. M., "Aproximación a la analogía y el fraude de ley en materia tributaria", en *Revista de Direito Tributário*, núm 73, 1998, pág. 64; XAVIER, C., *A proibiçao da aplicaçao analógica da lei fiscal no âmbito do Estado Social de Direito*, Ediçoes Almedina, Coimbra, 2006, pág. 167; GONZÁLEZ GARCÍA, E., "La admisión de la analogía..., *op. cit.*, pág. 294; MATTIUZI, D., "Osservazioni sull'interpretazione analogica. Affermata l'ammissibilità nell'ambito del decreto ministeriale relativo ai coefficienti di ammortamento", en *Rivista di Diritto Tributario*, II, 1996, pág. 279.

[62] Insiste LARENZ, K., en que el paso de una interpretación extensiva a un desarrollo del Derecho mediante analogía es fluido, no existe una diferencia fundamental entre uno y otro. Por tanto, para el autor alemán, interpretación de la ley y desarrollo del

se prolonga hacia arriba hasta la creación arbitraria del Derecho, y hacia abajo hasta la interpretación denominada declarativa"[63].

Dada la dificultad de deslindar con claridad, y en todos los casos, estas dos figuras; algunos autores han propuesto como solución extrema prohibir ambas en aquellos sectores del ordenamiento en los que sólo estuviese permitida la interpretación extensiva. Sin embargo, entre la doctrina tributaria, pronto se levantaron voces discrepantes: "Se podrá aceptar o no que las normas puedan ser objeto de interpretación, pero una vez admitida ésta, no se puede prohibir un determinado resultado de la misma, en este caso un resultado extensivo"[64].

Y si en relación al Derecho penal, se afirma que la prohibición de analogía en este ámbito no tiene el carácter absoluto que los juristas suelen adjudicarle, porque dicha prohibición va a acompañada de la permisión de la interpretación extensiva, y porque los límites entre ambas figuras son inevitablemente fluidos[65]; también tendremos que concluir en el Derecho tributario, y por los mismos motivos, la prohibición de aplicación analógica tiene necesariamente carácter relativo[66].

De hecho, el aplicador del Derecho no siempre respeta la distinción, de manera que bajo el nombre de interpretación extensiva van a tener lugar, muchas veces, verdaderas integraciones analógicas[67]. Quizás por ello, BOBBIO y MORRA han indicado que, en realidad, la interpretación extensiva es una forma atenuada de interpretación analógica, con la función de admitir en medida reducida el recurso a la analogía en aquellos sectores del Derecho en el cual éste se halla prohibido[68].

En cualquier caso, coincidimos con FERREIRO en que, al igual que ocurre en el Derecho penal, el texto de la norma que recoge el hecho imponible puede interpretarse extensivamente en tanto, y sólo mientras, el texto lo consienta. "En ambas disciplinas los límites de la interpretación extensiva son más estrechos que en Derecho civil y la duda sobre la diferencia de grado debe resolverse mucho antes que en el Derecho civil a favor de la analogía"[69].

Derecho sólo serán distintos grados del mismo proceso de pensamiento; LARENZ, K., *Metodología de las ciencias jurídicas, op. cit.*, pág. 360.

[63] ATIENZA, M., *Sobre la analogía en el Derecho*, *op. cit.*, pág. 184. Y en el mismo sentido, GONZÁLEZ GARCÍA, E., "La admisión de la analogía...", *op. cit.*, pág. 294; LARENZ, K., *Metodología de las ciencias jurídicas, op. cit.*, pág. 351.

[64] MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L., "La interpretación…, *op. cit.*, pág. 417. Y ello porque "el que la interpretación de un precepto sea extensiva o restrictiva, es algo que sólo se sabe una vez que se ha interpretado"; IBIDEM, pág. 417.

Además, "el resultado de la interpretación de una norma, como es evidente, no puede prejuzgarse. Una cosa es -y necesaria en nuestro Derecho- señalar al intérprete los procedimientos que debe seguir, lo cual constituye una laudable misión de orientación, y otra muy distinta obligarle a que el resultado de su operativa sea uno determinado. Me atrevería a decir, incluso, que esto último contradice esencialmente la función interpretativa de una norma"; VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., "Notas", en BERLIRI, A., *Principios de Derecho tributario,* Vol. I, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, pág. 132.

Y en este sentido, GONZÁLEZ GARCÍA, E., *La interpretación…*, *op. cit.*, pág. 48; ESEVERRI, E., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Temas prácticos…*, *op. cit.*, pág. 216.

[65] MELIS, G., *L'interpretazione…*, *op. cit.*, pág. 398.

[66] Se pregunta XAVIER, C., refiriéndose a la prohibición de la aplicación analógica "se é razoável continuarmos a insistir na referida proibição, porquanto na ordem prática os feitos pretendidos podem, afinal, ser facilmente contornados mediante a invocação da interpretação extensiva"; XAVIER, C., *A proibiçao da aplicaçao analógica…*, *op. cit.*, pág. 257.

[67] Afirma VELARDE ARAMAYO que el valor lógico de la interpretación extensiva es incierto y discutible, aunque su valor operativo sea, por el contrario, muy claro porque muchas veces sirve para justificar "manipulaciones" que, en realidad, suponen auténticos casos de aplicación analógica, no siempre autorizados; "Sujeción al Impuesto Municipal…, *op. cit.*, pág. 1035. Y en este sentido, GIANNINI, M. S., reconoce que, en la jurisprudencia, "en gran parte de los casos en los que, para justificar la extensión de muchas normas excepcionales, se decía que se trataba de una interpretación extensiva, se trataba en realidad de una analogía pura y simple"; GIANNINI, M. S., "La interpretación y la integración..., *op. cit.*, pág. 337. Comparten esta tesis: FALSITTA, G., *Manuale di Diritto...*, *op. cit.*, pág. 177; MOSCHETTI, F., "Las exenciones fiscales como 'normas-limite' susceptibles de interpretación analógica", en *HPE*, núm 86, 1984, pág. 333.

[68] BOBBIO, N., y MORRA, N., *Il positivismo giuridico, lezioni di filosofia del diritto*, Cooperativa Libraria Universitaria Torinese, Turín, 1961, pág. 287.

[69] FERREIRO LAPATZA, J. J., "Economía de opción..., *op. cit.*, pág. 16.

Técnicas de interpretación y aplicación del IVA con el objetivo de garantizar el principio de neutralidad

JOSÉ MARÍA TOVILLAS MORÁN
(Universidad de Barcelona)

RESUMEN

Las Directivas comunitarias así como la interpretación de las mismas efectuada por el TJCE buscan hacer efectivo el principio de neutralidad en la aplicación del IVA. Sin embargo, la aplicación práctica de la regulación española de este Impuesto genera supuestos en los que se corre el riesgo de que el principio de neutralidad no resulte efectivo. Dadas estas premisas es posible constatar que los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa han asegurado a través de sus sentencias la vigencia real del principio de neutralidad. Para ello, han acudido a diversas técnicas de aplicación del tributo como la interpretación basada en el criterio teleológico de protección del principio de neutralidad.

Sin embargo, a través de diversos ejemplos que se desarrollan en el presente trabajo, se analiza la idoneidad de la técnica de la interpretación en todos los supuestos problemáticos, proponiéndose una nueva construcción de la resolución de los problemas planteados mediante el empleo de la figura de las lagunas ocultas del Derecho de la cual es autor el profesor LARENZ. Este instrumento permite afirmar la existencia de un vacío normativo consistente en la existencia de una regla general que no contiene una norma específica destinada a regular un determinado caso particular que sí merece de la existencia de una regla especial que se aparte en mayor o menor medida de la regla general. Constatada la ausencia de la norma se hace necesario recurrir a la analogía para rellenar esta laguna. Como sucede en cualquier supuesto de analogía, se ha de determinar cuál es la norma que mantiene una relación más estrecha y adecuada con el presupuesto de hecho incompleto. Lógicamente, el principio de neutralidad será el elemento determinante de selección de la regla de Derecho positivo idónea. Una vez seleccionada la norma adecuada será necesario efectuar las modificaciones necesarias para adaptarlas al supuesto concreto siempre con la finalidad de mantener la estructura aplicativa del IVA.

1. PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD EN EL IVA Y TÉCNICAS DE APLICACIÓN DEL DERECHO

El Impuesto sobre el Valor Añadido regulado en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, es desde el punto de vista hacendístico un impuesto general sobre el consumo. Ello significa que el objeto-fin del tributo no es otro que el someter a gravamen el consumo como muestra de capacidad económica de las personas y de las familias. Para conseguir tal finalidad, el poder normativo de la Unión Europea ha diseñado un sistema por el cual el objeto-material del tributo consiste en la entrega de bienes y la prestación de servicios por parte de las personas o entidades que realizan tales actividades. El cumplimiento de esta finalidad de someter a gravamen el consumo efectuado por los particulares sólo se cumplirá si queda asegurada la neutralidad de la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido que se constituye en el principio fundamental de la regulación del mismo.

Para alcanzar este objetivo de neutralidad el ordenamiento jurídico comunitario ha regulado en los artículos 17 a 20 de la Sexta Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios y en los artículos 167 a 192 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, del Consejo que aprueba el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido el derecho de los sujetos pasivos a deducir y, en su caso, solicitar la devolución de las cuotas de IVA que, repercutidas por otros empresarios o profesionales, soportaron para poder producir los bienes y servicios ofertados en el mercado.

Con las figuras de la deducción y de la devolución se pretende garantizar la completa liberación del empresario respecto del peso del IVA devengado o ingresado en el caso de que se realicen actividades económicas efectivamente sujetas a dicho impuesto.

Este principio básico de la estructura del Impuesto ha sido proclamado en numerosas Sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas[1].

No es posible olvidar que el principio de neutralidad esencial en la aplicación del IVA ha de vincularse con el principio de capacidad económica y con el objeto del tributo ya que la muestra de capacidad económica, capacidad de pago, que el legislador a nivel europeo y a nivel estatal quieren someter a tributación no es la de quien presta los servicios o entrega de los bienes sino la del consumidor final, la de quien satisface el precio de los bienes y servicios adquiridos para destinarlos a su uso o consumo. La regla de neutralidad en el IVA se convierte, por lo tanto, en el instrumento utilizado por los operadores jurídicos para garantizar que sea el consumo por parte de personas o entidades que no actúan como empresarios en el tráfico jurídico la manifestación de capacidad económica efectivamente sometida a gravamen.

Como es conocido y a pesar (o quizás por ello) de lo prolijo de la regulación existente no son infrecuentes los conflictos entre los sujetos pasivos del IVA y los órganos de la Administración tributaria en cuanto a la aplicación de la normativa reguladora del tributo, en especial cuando se trata de dilucidar cuestiones relativas a la deducción o devolución de cuotas de IVA soportadas. El principio de neutralidad actúa también respecto de cuestiones conexas a la deducción o devolución de las cuotas de IVA soportadas como son las de determinación de los supuestos de no sujeción y de exención al gravamen ya que la correcta aplicación de tales elementos estructurales de la normativa tendrá efectos muy relevantes en cuanto al régimen de deducibilidad aplicable a las cuotas de IVA soportadas por el sujeto pasivo.

Un primer instrumento metodológico de resolución de las dificultades para dar efectividad al principio de neutralidad entendido como la no afectación a las personas o entidades que desarrollan actividades empresariales o profesionales consiste en atribuir a este principio el carácter de elemento teleológico de la regulación del impuesto tanto de origen comunitario como de origen estatal. De esta forma, en el momento de la interpretación del contenido de las normas de Derecho positivo reguladoras de la imposición general sobre el consumo es el criterio hermenéutico de la finalidad de la norma el que ha de prevalecer sobre otros como el gramatical. A pesar de la utilidad de este criterio como fórmula para la resolución de las dudas que pudieran surgir en el momento de conocer el contenido de las normas de Derecho positivo reguladoras del IVA, ha de tenerse presente que este criterio contiene serias limitaciones ya que resulta útil únicamente en aquellos supuestos en los que el texto legal genere dudas en cuanto a su contenido imperativo, prohibitivo o dispositivo dentro del margen concedido por las palabras o signos gráficos a través de los que se representa la norma. Así, en caso de surgir la alternativa entre dos interpretaciones diferentes del contenido de la norma positiva se ha de elegir aquella opción que mejor garantice el cumplimiento del principio de neutralidad[2]. Ello puede conducir a resultados de interpretación extensiva de la norma, por ejemplo.

Desafortunadamente, en determinados supuestos de hecho las normas reguladoras del IVA están diseñadas de una forma que impiden la efectividad del principio de neutralidad y su contenido no permite razonablemente atribuir a las mismas un significado, un contenido, en línea con la defensa

---

[1] El profesor CHECA GONZÁLEZ, C cita numerosas Sentencias del TJUE en las que se reconoce la transcendencia del principio de neutralidad para la correcta aplicación del IVA en CHECA GONZÁLEZ, C., El Derecho a la Deducción del IVA. Criterios Establecidos en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia Comunitario, y su Reflejo en nuestro Derecho Interno, Thomson-Aranzadi, 2006, pág. 19.

Resulta también de gran interés sobre esta cuestión el trabajo de MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: "El principio de neutralidad en el IVA en la doctrina del TJCE", *Civitas REDF*, n.º 145, enero-marzo 2010, págs. 145-192.

[2] La Resolución del TEAC de 20 de septiembre de 2000 indica que el principio de neutralidad *no puede entenderse como una regla matemática, sino como el espíritu que ha de informar la norma tributaria; la idea está presente en la regulación del tributo y, a medida que lo permite su implantación, se van perfeccionando los instrumentos para hacer más patente el principio invocado*.

Cabe recordar aquí las ya clásicas palabras del profesor CALVO ORTEGA, R., según el cual *Los principios son un elemento de interpretación y un elemento informador de la integración de las lagunas jurídicas que se presentan dentro de esta zona de la realidad social*, CALVO ORTEGA, R.: "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero", *HPE*, n.º 1, 1970.

del principio de no afectación de las actividades realizadas por los sujetos pasivos del propio impuesto. Ante la necesidad de responder de forma adecuada ante esta situación, en el sentido de protección del principio de neutralidad, se han arbitrado instrumentos técnico-jurídicos como la interpretación correctiva. La misma se entiende como aquella que da lugar a que el sentido hallado hubiera requerido, para ser expresado exactamente, no una letra más amplia o más reducida, sino una letra diferente[3]. El profesor Díez Picazo habla a su vez de interpretación modificativa cuando se trata de una interpretación que introduce en el texto legal alguna corrección[4]. La profesora Falcón y Tella expone que la interpretación correctora se da cuando el espíritu quiere decir algo diferente de lo que parece anunciar la letra (*lex alter dixit quae valuit*) y exige corregir la letra para adecuarla al espíritu[5]. Consideramos que los resultados de esta forma de interpretación pueden alejarse de forma irrazonable del contenido de las palabras empleadas por el legislador al implicar el desconocimiento de la voluntad del legislador manifestada mediante el uso de determinadas palabras creando unas nuevas normas que amplían, reducen o matizan el contenido de las normas positivas existentes analizadas desde un punto de vista gramatical o literal. Con la interpretación correctiva el operador jurídico efectúa una transformación de la norma que no tiene cabida dentro de la misma ya que no se trata de una auténtica interpretación.

La construcción que, a nuestro juicio, puede resultar de interés para, en aquellos supuestos en los que la interpretación lógica de la norma no permite respetar y favorecer el desarrollo del principio de neutralidad, conseguir salvaguardar dicho principio, es la de las "lagunas ocultas del Derecho" propuesta por el profesor Larenz. *Dentro de las lagunas de la ley distinguimos además entre lagunas* manifiestas *y* ocultas *(…). Existe una laguna* manifiesta *cuando la ley no contiene regla alguna para un determinado grupo de casos que les fueran aplicables; si bien, según su propia teleología, debiera contener tal regla. Hablamos de una laguna* oculta *cuando la ley contiene, por cierto, una regla aplicable también a todos los casos de esta clase, pero que, según su sentido y fin, no se ajusta a este determinado grupo de cosas, porque no presta atención a su especialidad, relevante en orden a la valoración. La laguna consiste aquí en la ausencia de una restricción. Por ello, la laguna es* oculta*, porque, al menos, a primera vista, no falta aquí una regla aplicable*[6]. En nuestra doctrina el profesor Eugenio Simón Acosta ha contemplado la figura de los "silencios" que son auténticas lagunas de la ley, que se ponen de manifiesto cuando la falta de regulación se convierte en una decisión contraria a los principios jurídicos inspiradores del ordenamiento[7]. La presencia de una laguna oculta se da en aquellos supuestos en los que la norma aplicable es demasiado genérica y simple y no ha previsto una norma específica con un sentido diferente de esa norma general que se ajuste de forma más perfecta a la finalidad de la norma en su conjunto. El presupuesto de hecho que, dadas sus especificidades, merecía la presencia de una regla especial que ofreciese la solución jurídica al mismo se encuentra carente de norma aplicable de Derecho positivo adecuada al mismo y la aplicación de la norma general supondría la vulneración de la lógica y sistemática jurídicas queridas por el legislador. Dadas estas premisas nace una laguna oculta que ha de ser integrada acudiendo, como en el caso de las lagunas manifiestas, al recurso de la analogía lo que implica seleccionar una norma relativa a un determinado presupuesto de hecho que mantenga alguna forma de identidad relevante con el presupuesto de hecho para el que no se ha previsto regulación jurídica y aplicar la solución jurídica expresamente prevista introduciendo las adaptaciones necesarias. Por supuesto, el empleo de la técnica de la analogía quedará prohibido para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales[8].

---

[3] ALBALADEJO, M.: Derecho Civil I Introducción y parte general. Volumen primero. Introducción y Derecho de la persona, 11.ª edición, 1989, pág. 174.

[4] DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN A.: Sistema de Derecho Civil, Volumen I. Introducción. Derecho de la persona. Autonomía privada. Persona jurídica, 8.ª edición, 1992, pág. 178.

[5] FALCÓN Y TELLA, Mª. J.: Lecciones de Teoría del Derecho, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, pág. 150. A su vez, Elvira López Díaz define la interpretación correctora como la que se produce cuando el resultado de la interpretación es claramente contrario al tenor literal de la norma por ser completamente ilógico o contrario a la realidad social actual, LÓPEZ DÍAZ, E., Introducción al Derecho, 2.ª edición, Delta Publicaciones, Madrid, 2010.

[6] LARENZ, K.: Metodología de la Ciencia del Derecho, Ariel Derecho, pág. 370, Barcelona, 1994.

[7] SIMÓN ACOSTA, E., El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica, págs. 361 y 362, Publicación del Real Colegio de España, Bolonia, 1985.

[8] Artículo 14 Ley 58/2003.

Una observación atenta de la jurisprudencia surgida en la que entraba en juego la efectividad del principio de neutralidad en el IVA permite constatar, por un lado, la utilización del criterio teleológico o de finalidad de la norma a efectos de interpretación y, por otro lado, del uso de la analogía como método para integrar las lagunas ocultas del Derecho.

A continuación se van a analizar algunos ejemplos que consideramos de especial interés.

2. EXENCIONES

La realización en el ámbito interno de una operación de entrega de bienes o prestación de servicios exenta impide al sujeto pasivo la deducción de las cuotas de IVA soportadas por las entregas de bienes o prestaciones de servicios relacionadas con las operaciones exentas por lo que se rompe el principio de repercusión-deducción esencial en la lógica del impuesto.

Cuando el TJCE ha tenido que interpretar las normas de origen comunitario relativas a las exenciones y ante la amenaza de que se produjera la ruptura del principio de neutralidad en las operaciones que afectaban a empresarios y profesionales por la aparición de supuestos que inicialmente no estaban previstos de exención, la opción seguida por el TJCE para interpretar la definición del listado de operaciones exentas ha sido la de carácter restrictivo mientras que para los supuestos de no exención se ha decantado por una interpretación con resultados extensivos. Así, en este sentido puede citarse la STJCE de 26 de junio de 2003 (Asunto C-305/2001) que dispone en su número 55. *Pues bien, procede recordar que el régimen de deducciones previsto en dicho artículo tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas, de manera que el sistema común del IVA garantiza la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas sujetas al IVA, cualesquiera que sean sus fines o resultados….*

63. Además, según reiterada jurisprudencia, los términos empleados para designar las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (véase, en particular, la sentencia de 9 de octubre de 2001, Mirror Group, C-409/98, Rec.p.I-7175, apartado 30).

71. A este respecto debe recordarse que, por tratarse de una excepción a la aplicación general del IVA, las exenciones previstas en el artículo 13 de la Sexta Directiva deben ser interpretadas de tal modo que su alcance quede limitado a lo estrictamente necesario para salvaguardar los intereses que dichas exenciones permite proteger (véase, en el presente sentido, el apartado 63 de la presente sentencia).

72. Por el contrario, como ya se ha señalado en el apartado 58 de la presente sentencia, a las excepciones a una norma que establece salvedades a la aplicación general del IVA debe dárseles un alcance extensivo.

La transcendencia de la protección del principio de neutralidad ha condicionado la actuación de los órganos jurisdiccionales a la hora de calificar un determinado supuesto de hecho como exento o no exento y ha sido posible constatar el esfuerzo desarrollado para fundamentar las decisiones finalmente adoptadas a favor de la aplicación del mecanismo de la repercusión-deducción.

A continuación se van a dar algunos ejemplos.

2.1. Tratamiento de las ventas anticipadas en los contratos de arrendamiento financiero

Una de las cuestiones en los que se ha planteado y se plantea todavía una tensión entre la correcta aplicación del contenido de la norma con rango legal relativa a las exenciones y la voluntad de interpretar la regulación de las exenciones que no conllevan el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas de forma restrictiva para garantizar el principio de neutralidad impositiva en las relaciones empresariales consiste en el supuesto del tratamiento de la entrega de bienes por parte de la entidad arrendadora a la entidad arrendataria como consecuencia del ejercicio de la opción de compra de forma anticipada a la finalización del contrato de arrendamiento financiero.

La regla general contenida en el artículo 20.Uno.22 de la Ley 37/1992 prevé que la segunda o posterior transmisión de edificaciones por parte de un sujeto pasivo del IVA es una operación sujeta y exenta del mismo aunque se incluyen en la norma diversas excepciones a la regla general entre las que goza de gran transcendencia el supuesto de *las entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero*. No se plantean dudas en cuanto a los supuestos en los que la opción de compra se produce en el momento de la extinción del contrato de arrendamiento financiero ya que en estas circunstancias la entrega del bien objeto del arrendamiento es consecuencia del ejercicio de la opción de compra inherente al contrato y constituye una operación sujeta y no exenta de IVA. Sin embargo, en el caso de que la entrega se produzca de forma anticipada al tiempo de finalización del contrato nace la duda sobre el tratamiento que habrá de otorgarse a esta operación. Si se califica la entrega como *inherente* no resultará aplicable la exención y el hecho imponible no quedará exento de IVA. Respecto de esta cuestión los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa y económico-administrativa[9] han interpretado el término *inherente* en un sentido jurídico basándose en el contenido típico del contrato de arrendamiento financiero de forma que se considera que el ejercicio del derecho de opción de compra *inherente* al contrato es el que se ejercita al finalizar el plazo de arrendamiento previsto. Se asimila *inherente* a propio, característico, que otorga la identidad y naturaleza específicas al contrato. Por el contrario, el ejercicio del derecho de opción de forma anticipada supone una modificación de la configuración típica del contrato de arrendamiento financiero que produce, en primer lugar, la extinción del contrato de arrendamiento y, en segundo lugar, la celebración de un negocio posterior.

Consideramos que esta interpretación se ajusta a la letra de la ley ya que el empleo del adjetivo *inherente* elegido por el legislador para calificar el ejercicio de la opción de compra está seleccionando el ámbito objetivo al cual se aplica que no es otro que el derecho de opción indispensable en este tipo de acuerdos. Desde el punto de vista de la mecánica de aplicación del IVA esta interpretación rompe el principio de neutralidad al excluir la repercusión del IVA y sujetar la transmisión a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD.

Sin embargo, ha de destacarse la publicación de la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de julio de 2010 en la que la conclusión es diametralmente diferente a la resultante de los procedimientos ante los órganos inferiores de la jurisdicción contencioso-administrativa. En esta Sentencia el Tribunal se decanta por alcanzar el objetivo de respetar la regla de neutralidad en el IVA al tratarse de la relación entre dos empresarios y rechaza la aplicación de la exención contenida en el artículo 20.Uno 22º LIVA en base a la prohibición de extensión más allá del estricto sentido de sus palabras de las exenciones de acuerdo con lo previsto en el artículo 23.3 LGT de 1963[10]. También se cita la STJCE de 26 de junio de 2003. Si bien nos parece acertado el deseo de garantizar la efectividad del principio de neutralidad en las relaciones económicas entabladas entre sujetos pasivos del IVA, no nos parece acertado el razonamiento del Alto Tribunal. La norma legal establece un supuesto bastante amplio de exención en la aplicación del IVA y dispone, a su vez, de la existencia de diversos supuestos específicos en los que no se producirá la exención. La globalidad de estas normas sirve para configurar las operaciones que finalmente quedarán exentas. Si bien se puede interpretar con resultados extensivos la excepción a la exención y con resultados restrictivos el supuesto genérico de exención, no se puede desconocer, como hace la Sentencia, la presencia y el contenido del término *inherente* (al cual la Sentencia no hace referencia en ningún momento) incluido en la norma de excepción a la exención. La presencia de esta voz que es definida por el Diccionario de la RAE como *que por su naturaleza está de tal manera unido a otro cosa, que no se puede separar de ella* manifiesta la voluntad de señalar que no todo ejercicio del derecho de opción de compra se puede acoger a la excepción sino sólo uno de ellos, el característico del contrato de arrendamiento financiero. En consecuencia, el régimen

[9] SSTSJ de Madrid de 22 de octubre de 2008 (rec. núm. 288/2007) y de 29 de octubre de 2009 (rec. núm. 433/2007).

TSJ de Cataluña de 31 de marzo de 2004.

Resoluciones del TEAC de 25 de enero y 11 de julio de 1996 y de 27 de julio de 2005.

[10] *Por otra parte, no debe olvidarse que se está en presencia de operaciones realizadas entre empresarios, en que lo normal es la sujeción al IVA, y no al ITPAJD, de tal forma que el sistema de neutralidad, mediante la repercusión se vería afectado a través de una interpretación extensiva de la exención, cuyo carácter restrictivo viene impuesto por el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria.*

especial no permite atribuir la naturaleza de inherente a ningún otro derecho de opción de compra diferente del que se produce en el momento de la extinción del contrato.

Dada la conveniencia de asegurar la efectividad del principio de neutralidad en operaciones entre empresarios y ante las dificultades que plantea la técnica de la interpretación extensiva, quizás la técnica de las lagunas ocultas del Derecho sea la fórmula más adecuada para hacer tributar este tipo de operaciones por IVA. Así, se puede afirmar que al diseñar el sistema de exenciones y de excepciones a las exenciones derivadas de la segunda o posteriores transmisiones de edificaciones el legislador sólo ha tenido en cuenta el supuesto en el que en el marco de un contrato de arrendamiento financiero se produce el ejercicio del derecho de opción de compra al final del contrato y la consiguiente segunda entrega de bien por parte del arrendatario por lo que ha empleado el adjetivo "inherente" y no ha tenido en cuenta la posibilidad de que esta segunda entrega pudiera producirse con anterioridad a la extinción del contrato. Sin embargo, tanto si el ejercicio de la opción de compra se produce al final como de forma anticipada se dan los efectos característicos de este tipo de contratos: una entidad empresarial está interesada en invertir en un determinado bien del cual aspira a ser propietaria pero carece de la capacidad para adquirir la titularidad del mismo por lo que se procura la colaboración de otra entidad (que se dedica habitualmente a celebrar este tipo de contratos) que sí tiene capacidad económica y que no tiene interés en conservar la titularidad del bien de forma que esta última lo adquiere y lo arrienda a la entidad interesada en disfrutar del bien aunque el precio del arrendamiento incorpora el coste de recuperación del bien y, además, una cierta rentabilidad. Por lo tanto, junto a la excepción general falta una norma específica para estas otras transmisiones dadas su relativa frecuencia y la transcendencia económica de las mismas con el objetivo de que estas operaciones queden ajustadas a la mecánica aplicativa del IVA al intervenir en ellas de forma prácticamente exclusiva empresas. Por ello, resulta lógico concluir que, si el legislador hubiera pensado en la solución a adoptar en los supuestos en los que el derecho a adquirir la edificación se hubiera producido de forma anticipada, la solución no hubiera sido otra que extender la excepción a la exención a estos casos adaptando la norma ya existente mediante la eliminación, por ejemplo, del término "*inherente*". Esta respuesta implica la utilización de la técnica de la analogía para completar la laguna oculta que no estaría vedada en este caso puesto que no se extendería más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales (en realidad se está restringiendo el ámbito de la exención), según lo previsto en el artículo 14 LGT 2003. Empleando esta solución se conseguiría mantener el principio de neutralidad en el IVA respetando la interpretación razonable de la Ley.

2.2. Tratamiento de la renuncia a la exención

La evolución de la aplicación de la renuncia a la exención de IVA en las transmisiones de bienes inmuebles inicialmente sujetas pero exentas también ha planteado dificultades respecto de la interpretación de los requisitos legales[11]. Como es conocido, el artículo 20.Dos LIVA establece la posibilidad de renuncia a la exención en las transmisiones lo que conduce a la aplicación efectiva del IVA a la operación. Tal posibilidad de renuncia a la exención se explica por la voluntad de ofrecer la oportunidad a los empresarios que intervengan en las operaciones sobre bienes inmuebles inicialmente exentas de que, finalmente, se aplique el sistema de IVA de forma que éstos puedan seguir beneficiándose del régimen general de este impuesto, es decir, del mecanismo de repercusión-deducción.

De acuerdo con el art. 8 del Reglamento del IVA, la renuncia a la exención de IVA está sujeta a los requisitos siguientes: 1.º Que el adquirente sea sujeto del IVA y que actúe en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional; 2.º Que el adquirente tenga derecho a la deducción total del IVA soportado por la correspondiente adquisición; 3.º Que el adquirente declare por escrito las dos circunstancias anteriores; y 4.º Que el transmitente comunique fehacientemente al adquirente la renuncia con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien.

Por lo que respecta al cumplimiento de la última de las condiciones relativa a la comunicación fehaciente al adquirente de la renuncia a la exención, la interpretación de la expresión *comunique fehacientemente al adquirente la renuncia* proveniente del Tribunal Supremo en sus Sentencias de 5 de

[11] Art. 20.Uno en sus números 20, 21 y 22 de la Ley 37/1992 (ej. transmisión de una finca rústica, segunda transmisión de edificación).

octubre de 2005 y de 14 de marzo y 13 de diciembre de 2006 ha sido muy extensiva con la finalidad de que el mayor número de supuestos de hecho puede ampararse en la posibilidad de renunciar a la exención. Por un lado, la exigencia de fehaciencia no exige la intervención de Notario y, por otro lado, se admite la posibilidad de que la renuncia se efectúe de forma implícita o tácita y no necesariamente de forma expresa ya que *hay que entender que no resulta esencial que aparezca literalmente en la escritura una renuncia expresa del transmitente a la exención del IVA, siendo suficiente constancia de haberse repercutido el Impuesto en la propia escritura de compraventa, pues esta forma es incuestionable que adquirente y transmitente manifiestan su intención y conocimiento indubitado de que la operación queda sujeta al IVA. En conclusión lo que verdaderamente interesa no es la constancia en la escritura del término* renuncia *sino el dato real del cumplimiento del fin perseguido en la norma, que no es otro que el de garantizar la posición del adquirente, frente a repercusiones no queridas, y este fin puede alcanzarse bien mediante la utilización del término* renuncia *en la escritura o a través de cualquier otro del que pueda derivarse que el transmitente renuncia, explícita o implícitamente a la exención que propicia una opción a favor de la mecánica del tributo y no la exoneración del gravamen.* Lógicamente, la postura adoptada por el Alto Tribunal ha sido seguida por los Tribunales Superiores de Justicia y por el TEAC[12].

Quizás al socaire de la interpretación extensiva anterior, también se ha producido una flexibilización en cuanto al requisito de que el adquirente declare por escrito su condición de sujeto pasivo, de actuar en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y que tenga derecho a la deducción total del IVA soportado por la correspondiente adquisición. De esta forma y dada la utilización de la expresión *declare por escrito* sin mayor detalle se ha procedido a admitir la utilización de un documento privado en el que el adquirente declare sus características aunque puedan plantearse dudas sobre el momento en el que se emitió tal documento[13].

3. REQUISITOS FORMALES EN LA DEDUCCIÓN DE LAS CUOTAS DE IVA SOPORTADAS

Como es conocido, el derecho a deducir constituye el eje cardinal sobre el que se estructura la aplicación del IVA, regulándose el mismo en el artículo 17 y siguientes de la Sexta Directiva, en los artículos 167 a 192 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, en los artículos 92 y siguientes de la Ley 37/1992 y 27 y 28 del Reglamento del IVA. El ejercicio de tal derecho exige el cumplimiento de unos determinados requisitos de carácter subjetivo, objetivo, formal y temporal.

El artículo 97 de la Ley 37/1992 incluye entre los requisitos previstos para admitir la deducción de las cuotas de IVA soportadas la tenencia del documento justificativo del derecho siendo los documentos admitidos los enumerados en la propia norma legal entre los que destaca la factura original expedida por quien realiza la entrega o preste el servicio haciendo constar en la misma todos los requisitos establecidos en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, que aprueba el Reglamento que regula las obligaciones de facturación. Sin embargo, la doctrina ha advertido que, en defensa del principio de neutralidad, se ha producido un fenómeno de progresiva atemperación de este requisito formal manifestada a través de la admisión de la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas que aparecen reflejadas en la factura aunque se hayan detectado algunos incumplimientos formales de mayor o menor intensidad o mediante la eliminación de la exigencia de factura al poder ser sustituido dicho documento mediante otro documento, como puede ser una escritura pública[14].

---

[12] SSTSJ de Cataluña núm. 404/2007, de 19 de abril; núm. 430/2007, de 23 de abril; y núm. 959/2006, de 5 de octubre.

STSJ de Islas Baleares núm. 19/2007, de 16 de enero.

STSJ de Madrid núm. 1460/2008, de 26 de septiembre.

Resoluciones del TEAC núm. 00/277/2005, de 28 de junio de 2006 y núm. 00/278/2006, de 16 de mayo de 2007.

[13] SSTS de 14 de marzo y 13 de diciembre de 2006.

STSJ de Cataluña núm. 959/2006, de 9 de octubre.

TEAC 00/2486/2005, de 3 de mayo de 2007.

[14] Véase en este sentido nuestro trabajo *La exigencia de factura para la deducción de las cuotas de IVA soportado: tendencias jurisprudenciales*, en Quincena fiscal, Año 2009, Septiembre, número 15-16, págs. 109-124.

En este sentido pueden citarse diversas sentencias en las cuales se ha admitido la utilización de la escritura pública derivada del negocio jurídico de compraventa de un bien inmueble, ya sea solar, local u otro, como documento que cumpliera el requisito formal previsto en el artículo 97 LIVA[15]. La opción de las Salas ha sido la de equiparar la escritura pública a la factura a efectos de la deducción de las cuotas de IVA reflejadas en la escritura pública, por lo que el mecanismo empleado es el de la ficción de identidad entre uno y otro documentos. Aunque nos parece loable el resultado de esta doctrina al garantizar la neutralidad del IVA pensamos que la construcción más acertada para resolver la problemática planteada pasa por el reconocimiento de la existencia de una laguna oculta del Derecho.

En efecto, al enumerar el artículo 97 LIVA los documentos aptos para permitir la deducción de las cuotas de IVA soportadas falta por incluir una mención como la siguiente *la escritura pública que contenga los datos suficientes para un adecuado control administrativo circunstancia que se producirá cuando dicho documento contenga todos los datos exigidos por el Real Decreto 1496/2003 a excepción del número de factura*. Una vez admitido que, en defensa del derecho a la deducción del IVA soportado por los sujetos pasivos del impuesto y dada la relativa frecuencia con la que se produciría esta circunstancia y la importancia económica de la escritura pública al afectar a la transmisión de la propiedad sobre un bien inmueble, el legislador debería haber incluido una cláusula como la anterior dando lugar a la pretendida deducción del IVA soportado mediante la tenencia por parte del adquirente de la finca de escritura pública que refleje la cuota de IVA repercutida. Se evita de esta forma acudir a una construcción basada en una ficción difícil de admitir dada la diferencia de naturaleza entre una escritura pública y una factura[16] o en una interpretación extensiva del concepto de factura yendo más allá del sentido usual, técnico o jurídico de la misma.

4 DEVOLUCIÓN DE LAS CUOTAS DE IVA SOPORTADAS POR SUJETOS PASIVOS ESTABLECIDOS

Como manifestación del principio de neutralidad, los artículos 18.4 de la Sexta Directiva y 183 de la Directiva 2006/112/CE, ofrecen la posibilidad a los sujetos pasivos de que la cuantía de las deducciones procedentes que haya superado el importe de las cuotas devengadas en el mismo período de liquidación pueda ser compensado en las autoliquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de la autoliquidación en que se origine dicho exceso. De acuerdo con el artículo 115 LIVA y de forma alternativa, el sujeto pasivo que no haya podido compensar las deducciones originadas en un determinado período de liquidación con las autoliquidaciones posteriores podrá optar por ejercer el derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año.

La conocida Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2007 dictada en recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 96/2002 admite la posibilidad de que una vez transcurrido el plazo de cuatro años para compensar sin que los sujetos pasivos hayan podido ejercer este derecho a la compensación de forma completa *con carácter alternativo a la compensación que no han podido efectuar, les sea reconocida la posibilidad de obtener la devolución de las cuotas para las que no hayan obtenido la compensación*. El Alto Tribunal reconoce un derecho al sujeto pasivo de optar por

---

[15] SAN de 26 de octubre de 1999, FJ 2º *el segundo problema que se plantea es el valor de la declaración contenida en la cuarta estipulación de la escritura de compraventa de 11 de febrero de 1989, en la que la parte vendedora manifiesta haber recibido 12.700.000 pesetas en concepto de IVA. Hemos de decir en primer término, que tal manifestación hecha ante fedatario público es suficiente para acreditar la repercusión del IVA por el vendedor, ya que el término factura engloba todo documento apto para acreditar la realidad de la repercusión del IVA, y ello no puede negarse respecto de las manifestaciones contenidas en un documento público.*

STSJ de Andalucía de 20 de diciembre de 2002, SSTSJ de la Comunidad Valenciana de 19 de octubre de 2001, de 30 de enero, 28 de marzo y 20 de noviembre de 2003 y las SSTSJ de Madrid núm. 529/2004, de 27 de mayo, en cuyo FJ 2º se dice que *sobre la cuestión aquí debatida ya se ha pronunciado con anterioridad esta Sección, habiendo afirmado que la escritura pública es un documento equivalente a la factura al figurar en aquélla los datos necesarios para identificar plenamente la operación, las personas intervinientes y los datos necesarios para determinar la base del impuesto y la cuota resultante*, de 24 de noviembre de 208 y de 28 de junio de 2008.

[16] Documento público la escritura pública en la que se produce incluso un efecto tan transcendental desde el punto de vista del Derecho Civil como es la de actuar como ficta traditio que conlleva la transmisión del bien inmueble (art. 1462 C.c.).

la devolución del saldo diferencial que quede por compensar (*el sujeto pasivo tiene un crédito contra la Hacienda Pública que se abstrae de su causa y que debe poder cobrar aun después de concluir el plazo de caducidad).* Esta tesis se fundamenta en una interpretación teleológica a favor de la vigencia del principio de neutralidad[17] por la cual el plazo de caducidad contemplado en el artículo 100 LIVA afecta de forma única y exclusiva al derecho a compensar en periodos posteriores al plazo establecido pero que la caducidad no resulta aplicable al derecho a recuperar los excesos no deducidos *de forma que cuando no exista posibilidad para el sujeto pasivo de ejercitar la compensación por transcurso del plazo fijado, la Administración debe* devolver *al sujeto pasivo el exceso de cuota no deducido*. La conclusión de este razonamiento no es otra que afirmar que en la autoliquidación en la que se cumplen cuatro años y ya no es posible optar por la compensación por insuficiencia de cuotas devengadas puede pedirse la devolución del exceso. Las tesis del Tribunal Supremo han influido en la postura de varios Tribunales Superiores de Justicia que han reconocido el derecho a obtener la devolución una vez caducado el plazo de ejercicio del derecho a la compensación de cuotas de IVA soportadas en exceso[18].

Aunque nos parece loable la conclusión de la sentencia del Tribunal Supremo que está presidida por la voluntad de hacer efectivo el principio de neutralidad, se ha de reconocer que la construcción seguida va más allá de la interpretación principialista. El artículo 100 LIVA habla de la caducidad del derecho a la compensación por el transcurso de cuatro años previsto en el artículo 99 contados desde la primera autoliquidación en que pudo ejercitarse el derecho. La aplicación del primero de los artículos conduce a la extinción del derecho a la compensación transcurrido el plazo fijado de cuatro años por lo que tal derecho deja de existir desde una perspectiva jurídica. Por otro lado, al regular el régimen de devolución a sujetos pasivos establecidos el artículo 115 LIVA se refiere al ejercicio del derecho a la deducción en base al artículo 99 LIVA si este último no ha podido hacerse efectivo, lo cual presupone la existencia del derecho a la deducción que no debe haberse visto afectado por la caducidad. Por lo tanto, a nuestro modo de ver, el sistema de solicitud de devoluciones únicamente existirá mientras el derecho a la compensación no haya quedado extinguido y no existirá si ya ha transcurrido el plazo de cuatro años de caducidad. Los sistemas de compensación y/ o devolución son alternativos dentro del marco temporal de cuatro años nacidos desde la primera autoliquidación en que se puede ejercer el derecho a la compensación.

La posible solución a esta problemática creemos que debe provenir, otra vez, de la utilización de la figura de las lagunas ocultas de Derecho. En este supuesto concreto el legislador ha dejado sin regular la situación que se da cuando el plazo durante el cual puede ejercerse la caducidad finaliza y no se ha ejercido el derecho a solicitar la devolución. Aunque lo cierto es que al legislador le ha faltado la diligencia necesaria para proponer una solución jurídica, dada su transcendencia en cuanto al cumplimiento del principio de neutralidad del IVA, este presupuesto de hecho merece ser objeto de una regla específica destinada a regular el derecho a solicitar la devolución del saldo de IVA soportado que no ha podido ser compensado por insuficiente IVA devengado mediante la concesión de la posibilidad de solicitar la devolución al final del año natural en que se produce la caducidad del derecho a la compensación. Nuestra propuesta sería la de entender que la laguna existente en el artículo 115 LIVA debería quedar resuelta mediante una norma que completara la redacción actual previendo que *una vez transcurrido el plazo de cuatro años previsto en el artículo 100 de esta Ley esta solicitud de*

---

[17] *Caducado el derecho a deducir, o sea, a restar mediante compensación, la neutralidad del IVA sólo se respeta y garantiza cuando se considere que empieza entonces un período de devolución, precisamente porque la compensación no fue posible, y que se extiende al plazo señalado para la prescripción de este derecho, después del cual ya no cabe su ejercicio. Por cualquiera de los procedimientos que se establecen (compensación y/o devolución) se debe poder lograr el objetivo de la neutralidad del IVA.*

[18] Se pueden citar la SAN de 17 de marzo de 2010, las SSTSJ de Galicia de 8 de octubre de 2008 (*en la voluntad de compensación en ejercicios futuros se encuentra implícita la petición de devolución del saldo existente*), de 4 de noviembre de 2009 y de 8 de febrero de 2010, las SSTSJ de Valencia de 2 y 15 de octubre de 2008 (en la primera de ellas se puede leer que *aún cuando la Administración ha actuado correctamente suprimiendo en la liquidación practicada al demandante la cuota a compensar de ejercicios anteriores, por caducidad de las mismas, no ha tenido en cuenta en la misma la existencia del crédito del demandante por las cuotas soportadas no deducidas, respecto de las que tiene derecho a su devolución, así como su correspondiente obligación de devolverlas*, de 22 de junio de 2009, de 13 y 28 de octubre de 2009; STSJ de Extremadura de 30 de septiembre de 2008 (en la que puede leerse *teniendo en cuenta la buena fe en que debe actuar la Administración en relación con los administrados que, teniendo en cuenta que el recurrente ejercía la compensación y la solicitud de devolución del exceso, que al no ser posible la primera, la segunda verificase en la cantidad concurrente, accediendo con ello a la solicitud de la demanda, inclusive los intereses de demora*); y SSTSJ de Madrid de 20 de mayo y de 10 de junio de 2010.

devolución podrá presentarse en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación del año natural en el que se produzca el final de dicho plazo. Lógicamente, el contenido de esta norma bebe del principio de neutralidad y del contenido real del artículo 115 LIVA. Tampoco aquí se producirían restricciones al uso de la técnica de la analogía pues no afectaría ni a la extensión más allá de sus términos estrictos del ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales, pues el derecho a la devolución de las cuotas de IVA no compensadas no puede ser nunca entendido como un beneficio o incentivo fiscal sino como un elemento básico y fundamental del diseño estructural del IVA y, además, no supone una minoración de la tributación sino de la materialización del mecanismo establecido para determinar el valor añadido generado en un determinado eslabón de la cadena productiva que sí es el objeto material de gravamen en este impuesto.

5. DEVOLUCIÓN DE LAS CUOTAS DE IVA SOPORTADAS POR SUJETOS PASIVOS NO ESTABLECIDOS

Como es conocido, la Octava Directiva 79/1072/CEE del Consejo de 6 de diciembre de 1979 contempla las modalidades de devolución del Impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país y tal norma de Derecho derivado ha sido incorporada a nuestro Derecho mediante los artículos 119 Ley 37/1992 y 31 Real Decreto 1624/1992.

La aplicación de estas reglas ha generado numerosos conflictos jurídicos, especialmente en relación a la cuestión del plazo para la presentación de la solicitud de devolución de las cuotas de IVA soportadas.

Una de las dificultades que se presentó en un primer momento consistió en determinar a qué año natural habían de imputarse las cuotas de IVA soportadas. Así, la redacción inicial del artículo 31 preveía que este plazo era de *los seis meses siguientes al año natural en que se hayan devengado las cuotas cuya devolución se solicita*. La correcta interpretación de esta regla suponía que la imputación de una cuota de IVA soportada a un determinado año natural u otro se efectuaba mediante el criterio del devengo de la cuota de IVA soportada.

El empleo de este criterio planteaba el problema de la dificultad para conocer por parte del sujeto pasivo no establecido en el territorio de aplicación del IVA del hecho de haberse devengado el IVA en las adquisiciones de bienes o de servicios que hubiera realizado y el importe de tal cuota de IVA devengada. Dada esta situación y antes de la modificación de la norma efectuada por el Real Decreto 1496/2003 que fijó el actual criterio por el cual la solicitud debía presentarse en el plazo de los seis meses siguientes al año natural en que se hubiesen *soportado* las cuotas correspondientes, el TEAC había emitido Resoluciones en las que ya se empleaba el criterio de la fecha en que las cuotas habían sido repercutidas como criterio apto para establecer el año natural al que las cuotas de IVA habían de imputarse[19]. La construcción efectuada por el TEAC se basaba en la utilización de la analogía empleando como norma para resolver la duda por mantener cierta identidad con la norma sobre la que se plantean dudas la que condiciona en el ámbito interno el derecho a la deducción de las cuotas de IVA a que el impuesto se haya devengado y que se repercuta en documento justificativo correspondiente o factura.

Esta fórmula de resolver el obstáculo a la efectividad del IVA no puede ser considerada como un caso de interpretación correctiva ya que el término "devengado" tiene un contenido nacido del artículo 75 de la Ley 37/1992 lo suficientemente preciso como para no admitir su sustitución por "*soportado*" o que ambos términos sean sinónimos. La construcción que proponemos se basaría en la existencia de una laguna oculta del Derecho al faltar un criterio más preciso y más respetuoso con el principio de neutralidad. Concretamente, consideramos que el legislador debería haber incluido la fórmula *en que se hayan devengado o soportado las cuotas* que faltaba en la redacción inicial del artículo 31 y que tal contenido hubiera sido más eficaz con la correcta aplicación del mecanismo de repercusión-deducción del IVA. Lógicamente, el término *soportado* conduciría de una forma espontánea a la exigencia de los mismos requisitos previstos a nivel interno para la deducción de las cuotas de IVA soportadas. El empleo de la analogía para completar esta laguna oculta no puede suponer una

[19] Resoluciones del TEAC 00/4527/2002, de 19 de enero de 2005, 00/623/2005, de 17 de enero de 2007, 00/2782/2005, de 10 de marzo de 2008, 00/1142/2007, de 10 de febrero de 2009 y 00/3007/2007 de 23 de junio de 2009.

vulneración del artículo 23.3 de la Ley General Tributaria de 1963 ya que no se está extendiendo más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones o bonificaciones.

Otra de las cuestiones que ha generado una mayor tensión entre los sujetos pasivos no establecidos y la Administración tributaria española consiste en la decisión sobre el cumplimiento del plazo de seis meses[20] para la presentación de la solicitud de devolución y, en especial, sobre si la fecha de entrada de la solicitud en el servicio de correos de otro Estado miembro de la Unión Europea podría ser empleada como punto de referencia a efectos de establecer si se había respetado o no el plazo fijado de seis meses.

Han sido frecuentes las Resoluciones en las que el TEAC[21] ha negado la posibilidad para los sujetos pasivos no establecidos de obtener la devolución de las cuotas de IVA soportadas en base al hecho de que la solicitud se había presentado ante las oficinas de correos de otro Estado y habían llegado a las oficinas tributarias una vez finalizado el plazo de seis meses. Consideran estas Resoluciones que la posibilidad de dirigirse a las Oficinas de Correos para la presentación de solicitudes escritas prevista en el artículo 38.4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común y el Real Decreto 772/1999, de 7 de mayo, que regula ente otros asuntos la presentación de solicitudes, escritos y comunicaciones ante la Administración General del Estado está reservada a las Oficinas españolas de correos pero no a las de otros Estados. En el caso de sujetos pasivos no establecidos podrían haberse dirigido a las representaciones diplomáticas u oficinas consulares de España en el extranjero.

Frente a esta postura seguida por el TEAC se pueden hallar Sentencias emanadas de la jurisdicción contencioso-administrativa en las que la interpretación de la expresión Oficinas de Correos es diferente. Así, la STS de 4 de julio de 2005 relativa a la determinación de si había de considerarse como presentada en plazo la solicitud de devolución presentada en una oficina de Correos de Italia admite la utilización de la fecha de presentación de la solicitud ante la misma como fecha de presentación de la solicitud respecto de las autoridades fiscales españolas[22]. Siguen el mismo planteamiento las SSAN de de 11 de enero (rec. 71/2007) y 14 de octubre de 2008 y 11 de septiembre de 2009 (rec.411/2008)[23] y las SSTSJ de Madrid de 11 de mayo de 2006 (rec.2080/2002) y de 4 de junio de 2008 (rec.190/2005). La técnica seguida para asegurar el cumplimiento del principio de neutralidad en el IVA es la de interpretar la expresión oficinas de Correos en un sentido material atendiendo a la actividad concreta realizada desde tales oficinas (recepción de correo, identificación de la fecha en el caso de correo destinado a una Administración pública) y no en el sentido institucional de Correos y Telégrafos Españoles de forma que quedaran incluidas dentro del concepto de oficinas de Correos las situadas en Austria, Francia o Italia con independencia de cual fuera su régimen jurídico de Derecho Administrativo interno que les resultara de aplicación. Como resultado del empleo de este criterio se produce una interpretación extensiva del concepto de oficinas de Correos empleado en el artículo 38.4 de la Ley 30/1992.

Finalmente, se puede constatar cómo en relación con las obligaciones y requisitos formales exigidos a los sujetos pasivos no establecidos ha primado la interpretación literal o gramatical en caso de duda sobre la correcta cumplimentación de los formularios oficiales aprobados por la Administración fiscal.

---

[20] Este plazo aparece expresamente previsto en la Octava Directiva.

[21] Resolución del TEAC 00/4527/2002, de 19 de enero de 2005.

[22] El Fundamento Jurídico Tercero dice (…) *Y, en el presente caso, puede entenderse, en la forma en que resultaba posible, la observancia de los mencionados requisitos, si se tiene en cuenta, de una parte, que la presentación de la solicitud se realiza en una Administración de Correos extranjera, la Administrazione delle Poste e Delle Comunicaziona de Vasto, en la que no cabe exigir una exacta y literal observancia de los condicionamientos establecidos para el servicio postal español, y, de otra que dicha Administración postal extranjera acredita en el expediente que el formulario dirigido a la Delegación de Hacienda Especial de Madrid fue aceptada por la referida Oficina de Vasto el 21 de junio de 1990.*

[23] En esta Sentencia se puede leer lo siguiente: *después de recoger las disposiciones de derecho interno en materia de presentación de solicitudes dirigidos a la Administración española señala que cabía prescindir de su estricto cumplimiento cuando se podían entender razonablemente cumplidas las finalidades que trataban de garantizar, esto es, además de la certeza de la fecha de presentación, la identidad o identificación de los escritos presentados en las Oficinas de Correos que se dirigen a una determinada Dependencia Administrativa.*

Las Resoluciones del TEAC 00/7045/2008 de 27 de enero y 00/6596/2008 de 10 de febrero de 2009 interpretan el contenido de la Ley 37/1992, del Real Decreto 1624/1992 y de la Orden HAC/261/2002, de 8 de febrero, por la que se aprueba el modelo 361, en el sentido de rechazar la existencia de la obligación por parte del sujeto pasivo de IVA no establecido de aportar un certificado original expedido por la entidad financiera del número de cuenta en el que desea que se efectúe el ingreso de las cuotas de IVA a devolver al no estar previsto en la normativa aplicable.

A su vez, en relación con la interpretación del término "firma" incluido en el Anexo A de la Octava Directiva que incluye el modelo oficial de solicitud de devolución de IVA por parte de sujetos pasivos no establecidos, la STJUE de 3 de diciembre de 2009 (rec. C-433/2008) afirma que al emplearse únicamente la palabra "firma" sin precisar la necesidad de cumplir requisitos concretos (frente a otros supuestos en los que junto a la información solicitada se incluye la expresión "del solicitante") se ha de llegar a la conclusión que el texto de Derecho derivado no permite a los Estados, en este caso a Alemania, exigir la firma manuscrita del solicitante pudiendo ser la firma del mandatario.

¿Es obligatorio interpretar la normativa española de origen interno sobre precios de transferencia según las Directrices de la OCDE?

ALBERTO VEGA GARCÍA[1]
(Universitat Pompeu Fabra)

RESUMEN

El objeto de este estudio es el uso de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia como criterio de interpretación de la normativa española de origen interno sobre operaciones entre entidades vinculadas, esto es, dejando de lado su posible empleo a la hora de interpretar los tratados para evitar la doble imposición. En concreto, nos planteamos si este uso es obligatorio, tal y como dispone la exposición de motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Tras analizar esta cuestión tanto desde el punto de vista del Derecho Internacional como desde la perspectiva interna, llegamos a la conclusión de que, aunque su uso pueda ser conveniente, en propiedad no es obligatorio. De todos modos, el análisis de la jurisprudencia y de la doctrina administrativa muestra que suele recurrirse a las Directrices para interpretar la normativa interna e incluso para complementarla. Por ello entendemos que si el legislador considera que es conveniente que tengan carácter supletorio, debería precisarse este extremo y se debería garantizar su publicidad.

1. INTRODUCCIÓN

Es frecuente que los instrumentos jurídicamente no vinculantes (también conocidos como *soft law*) elaborados por organizaciones internacionales como la OCDE se empleen como criterio para interpretar los tratados para evitar la doble imposición. Muestra de ello es la relevancia de los Comentarios al Modelo de la OCDE a la hora de interpretar los tratados en vigor. Sin embargo, en este artículo no centraremos nuestra atención en el uso del *soft law* para interpretar tratados, sino en su relevancia respecto a la interpretación de la normativa española de origen interno. En concreto, trataremos el papel de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia como criterio de interpretación de las normativa española en la materia, contenida fundamentalmente en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS).

Tras una breve presentación de la normativa española de origen interno sobre operaciones entre entidades vinculadas y de los criterios generales previstos para interpretarla, a continuación analizaremos hasta qué punto resulta obligatorio que tal interpretación se efectúe a la luz de las Directrices, tal y como indica la exposición de motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Para ello nuestro análisis se efectuará tanto desde la perspectiva del Derecho Internacional como desde un punto de vista interno. Seguidamente analizaremos el uso que se ha hecho tanto en la jurisprudencia como en la doctrina administrativa de las Directrices a la hora de interpretar la normativa de origen interno y por último presentaremos de forma sintética las principales conclusiones.

2. LA NORMATIVA ESPAÑOLA SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y SU INTERPRETACIÓN: CUESTIONES GENERALES

La normativa española de origen interno sobre precios de transferencia, esto es, sobre la valoración de operaciones entre entidades vinculadas, se encuentra contenida básicamente en los preceptos

[1] Este trabajo cuenta con financiación del Ministerio de Ciencia e Innovación y del Fondo Social Europeo (ayuda BES-2008-003252) y forma parte de las actividades del "Grupo de Investigación en Derecho Financiero y Tributario" (2009 SGR 886) reconocido por la Generalitat de Catalunya. Su elaboración tuvo lugar durante una estancia de investigación en el Max-Planck –Institut für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs– und Steuerrecht.

que regulan el Impuesto sobre Sociedades y ha ido evolucionando progresivamente. Como recuerda la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de febrero de 2000 (RJ 2000/2786), la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, "se encaró por primera vez, con carácter general, con el fenómeno de la "vinculación" entre sociedades o de éstas con personas físicas (socios, consejeros y su familiares), que tipificó en el artículo 16". Posteriormente, el art. 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el art. 16 TRLIS, contenido en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en la versión actual dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, regularon también esta cuestión, cada vez de forma más precisa. Igualmente, hay que señalar que los anteriores preceptos se encuentran desarrollados por el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado mediante el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, cuya modificación más reciente tuvo lugar mediante el Real Decreto 897/2010, de 9 de julio. En concreto, en relación al régimen tributario de las operaciones vinculadas resultan especialmente relevantes los artículos 16 a 29 *nonies* del Reglamento.

Por otra parte, la normativa tributaria española también incluye los tratados internacionales para evitar la doble imposición, que según el art. 96.1 de la Constitución se integran en el ordenamiento jurídico español tras su publicación en el Boletín Oficial del Estado. Sin embargo, como indica LÓPEZ ESPADAFOR, "aunque las normas de los tratados internacionales se convierten en Derecho interno, su origen es internacional"[2]. Por lo tanto, siguiendo la distinción que el anterior autor efectúa atendiendo al origen de las normas, en este artículo centraremos nuestra atención únicamente en la interpretación de la normativa de origen interno, esto es, fundamentalmente en la legislación citada previamente, y analizaremos el papel de las Directrices de la OCDE en este ámbito en particular. En concreto, nos centraremos en el caso español, ya que la posición de las Directrices como criterio interpretativo de la normativa de origen interno variará en función de lo previsto por cada ordenamiento jurídico estatal.

Así pues, no trataremos la relevancia de las Directrices de la OCDE para la interpretación de los tratados para evitar la doble imposición. Ello se debe a que la cuestión de la interpretación de los tratados y, en particular, la relevancia al respecto de instrumentos como los Comentarios al Modelo de la OCDE, que se encuentran estrechamente relacionados con las Directrices sobre precios de transferencia, ya ha recibido una notable atención por parte de la doctrina. Así, podemos destacar las siguientes obras: "Interpretation and Application of Tax Treaties in North America", de BECERRA[3], "The Legal Status of the OECD Commentaries", editada por DOUMA y ENGELEN[4] (la cual incluye aportaciones de destacados académicos como AVERY JONES, THIRLWAY o TILLINGHAST), "Interpretation of Tax Treaties under International Law", de ENGELEN[5], "Interpretation and Application of Tax Treaties", de SHELTON[6] y, en la doctrina española, "Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje", de RIBES RIBES[7].

Sin embargo, es evidente que la interpretación de la normativa de origen interno está estrechamente relacionada con la interpretación de la de origen internacional. En principio, como BULLEN indica, a la hora de analizar la tributación de las operaciones entre entidades vinculadas de diferentes Estados habría que proceder siguiendo tres pasos. En primer lugar habría que interpretar los tratados para evitar la doble imposición según lo previsto en las Directrices; en segundo lugar, la normativa de origen interno según los criterios interpretativos del propio Estado; y, por último, determinar si el tratado (interpretado según las Directrices) restringe la aplicación de la normativa interna (interpretada según los criterios internos). Sin embargo, el propio BULLEN reconoce que en la práctica lo habitual es que

---

[2] LÓPEZ ESPADAFOR, C. M., "La estructuración del Derecho Financiero y Tributario Internacional y Comunitario", *Crónica Tributaria*, núm. 125, 2007, p. 44.

[3] BECERRA, J. A., *Interpretation and Application of Tax Treaties in North America*, IBFD, Ámsterdam, 2007. Por ejemplo, BECERRA trata la cuestión de la interpretación ambulatoria o dinámica, esto es, la posibilidad de interpretar un tratado según los comentarios publicados tras su entrada en vigor.

[4] DOUMA, S.; ENGELEN, F. (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, IBFD, Ámsterdam, 2008.

[5] ENGELEN, F., *Interpretation of Tax Treaties under International Law: A Study of Articles 31, 32 and 33 of the Vienna Convention on the Law of Treaties and their Application to Tax Treaties*, IBFD, Ámsterdam, 2004.

[6] SHELTON, N., *Interpretation and Application of Tax Treaties*, Lexis Nexis Tolley, Londres, 2004. A pesar de que, como el propio autor reconoce, no se trata de una obra propiamente académica, sino principalmente dirigida a profesionales de la práctica jurídica, el capítulo 4 se dedica a analizar en detalle las principales cuestiones relativas a la interpretación de los tratados.

[7] RIBES RIBES, A., *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, Edersa, Mardrid, 2003.

las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia se empleen directamente para interpretar la normativa de origen interno[8]. Es más, según el anterior autor, el hecho de que las propias Directrices inviten a los Estados a seguir su contenido en sus prácticas internas sobre precios de transferencia fomenta que sean aplicadas directamente a la hora de interpretar la normativa de origen interno, esto es, incluso en aquellos casos sin elementos internacionales[9].

En nuestra opinión, el estudio del papel de las Directrices como criterio interpretativo de la normativa de origen interno sobre precios de transferencia se justifica por el hecho de que puede plantear más inconvenientes que su uso para interpretar los tratados para evitar la doble imposición. Ello se debe a que, dado que la mayoría de tratados se basan en el Modelo de Convenio aprobado por la propia OCDE, en cierto modo resulta lógico que para su interpretación se tengan en cuenta el resto de trabajos elaborados por esta institución respecto a cuestiones de fiscalidad internacional. En concreto, el Comentario al art. 9 del Modelo de Convenio de la OCDE se refiere directamente a las Directrices sobre precios de transferencia[10], de forma que la doctrina entiende que ambos trabajos pueden considerarse parte del contexto de los tratados y, por lo tanto, ser tenidos en cuenta como criterio interpretativo de acuerdo con lo establecido en los art. 31 y 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados[11]. Sin embargo, esta conexión entre la normativa de origen interno y las recomendaciones de la OCDE no es tan clara y directa.

En relación con la interpretación de las normas tributarias de origen interno sobre precios de transferencia, empezaremos señalando que esta actividad consiste en explicar o declarar el sentido de tal texto, esto es, en averiguar el sentido o alcance de tal normativa[12]. La regulación de esta cuestión se encuentra en el art. 12 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT). En concreto, de acuerdo con el criterio general previsto en el art. 12.1 LGT, la interpretación se efectuará según el art. 3.1 del Código Civil, si bien se puntualiza que los términos que la normativa tributaria emplee pero no defina se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda (art. 12.2 LGT). Como es conocido, el art. 3.1 del Código Civil establece: "Las normas se interpretarán según el sentido de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas".

Así pues, puede destacarse que en el ámbito tributario no se aplican criterios interpretativos distintos de los empleados en general en el resto de ramas del Derecho ya que, como apunta FERREIRO, ello iría contra la unidad del ordenamiento jurídico[13]. Por lo tanto, actualmente se considera superada la discusión doctrinal acerca de la conveniencia de que en el ámbito tributario rijan criterios interpretativos particulares, como la noción de "interpretación económica", según la cual se primaba la interpretación de los términos de acuerdo con su trasfondo económico frente al significado jurídico[14].

---

[8] *Cfr.* BULLEN, A., *Arm's length transaction structures: Recognising and restructuring controlled transactions in transfer pricing*, Universitetet i Oslo, 2010, p. 32. BULLEN se refiere en concreto a la situación en Noruega pero la práctica de interpretar la normativa interna según las propias Directrices es habitual en muchos otros Estados (entre ellos España).

[9] *Cfr.* BULLEN, *op. cit.*, p. 33. En concreto, las Directrices establecen: "OECD member countries are encouraged to follow these Guidelines in their domestic transfer pricing practices, and taxpayers are encouraged to follow these Guidelines in evaluatig for tax purposes whether their transfer pricing complies with the arm's length standard" (OCDE, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, París, 2009, Prefacio, párrafo 16).

[10] OCDE, *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed version,* París, 2008, Comentario al art. 9, párrafo 1.

[11] Aunque existe unanimidad en la doctrina sobre la relevancia de los Comentarios como criterio interpretativo, no existe acuerdo sobre el precepto concreto de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (en adelante, CVDT) que justifica tal uso. Para algunos autores los Comentarios al Modelo establecen el significado ordinario de los términos del tratado (art. 31.1 CVDT), otros consideran que constituyen el contexto del tratado (art. 31.2 CVDT) e incluso hay quien sostiene que se trata de trabajos preparatorios (art. 32 CVDT). Para un análisis más detallado de esta cuestión, véase WARD, D. A. (autor principal), *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*, IFA, IBFD, Ámsterdam, 2005, pp. 18-27.

[12] *Cfr.* PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, Aranzadi, Cizur Menor, 2009, p. 119.

[13] *Cfr.* FERREIRO LAPATZA, J. J., *La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, Marcial Pons, Madrid, 2004, p. 37.

[14] El hecho de que tal controversia se encuentre superada se debe a que la Ley General Tributaria de 1963 ya estableció que la interpretación de las normas tributarias seguía los criterios generales. En relación a la posición de la doctrina sobre esta cuestión, véase MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.; CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2005, p. 180; CAZORLA PRIETO, L. M., *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, Aranzadi, Cizur Menor, 2007, p. 169; PÉREZ ROYO, *op. cit.*, p. 120-121; FERREIRO LAPATZA, *op. cit.*, pp. 37-38. Esta discusión se

En relación a la interpretación de la normativa de origen interno sobre operaciones vinculadas, hay que destacar que la exposición de motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, indica que la legislación española en materia de precios de transferencia "debe interpretarse" a la luz de las Directrices de la OCDE. El alcance de esta referencia a los trabajos de la OCDE en este ámbito será tratado con más detenimiento en la siguiente sección.

De hecho, no es infrecuente encontrar referencias a las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia en la normativa de origen interno de los Estados miembros de la OCDE e incluso en la de muchos Estados que no forman parte de esta organización. Por ejemplo, según un estudio elaborado por PRICEWATERHOUSECOOPERS, algunos de los países miembros de la OCDE que han incluido referencias a las Directrices en su legislación, en reglamentos o en circulares u otros tipos de instrumentos publicados por la Administración Tributaria son Alemania, Australia, Bélgica, Canadá, Dinamarca, Finlandia, Francia, Hungría, México, Noruega, Nueva Zelanda, los Países Bajos, Portugal, Suecia, Turquía y el Reino Unido. Igualmente, entre los Estados no miembros de la OCDE que han incluido este tipo de referencias destacan Ecuador, Kenia, Letonia, Namibia, Rumanía, Sudáfrica y Zambia. De todos modos, el contenido de la referencia no es siempre el mismo. Por ejemplo, en algunos casos se indica que la normativa de origen interno se interpretará según las Directrices de la OCDE mientras que en otros se añade que las Directrices tendrán carácter supletorio (Portugal, Nueva Zelanda) o que se tendrán en cuenta a la hora de seleccionar el método más adecuado para aplicar el principio de valoración en condiciones de libre competencia (Letonia)[15].

3. ¿ES OBLIGATORIO INTERPRETAR LA NORMATIVA ESPAÑOLA DE ORIGEN INTERNO DE ACUERDO CON LAS DIRECTRICES?

3.1. Análisis desde la perspectiva del Derecho Internacional Público

Las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia han sido objeto de la Recomendación del Consejo de la OCDE C(95)126/FINAL, que está dirigida a los gobiernos de los Estados miembros, en particular, a sus Administraciones Tributarias[16]. Así pues, resulta necesario determinar cuáles son los efectos jurídicos de este tipo de recomendaciones. En general, VIRALLY define este tipo de instrumento habitual en la práctica de las organizaciones internacionales como una invitación a comportarse de una forma determinada, pero sin especificar las consecuencias legales que puede generar[17]. El motivo es que según el citado autor, definir las recomendaciones como meros instrumentos no vinculantes sería insuficiente, ya que pueden producir una multiplicidad de efectos en función de la regulación de cada organización internacional[18].

En relación al estatus jurídico de los instrumentos aprobados por la OCDE, de acuerdo con el art. 5 de su tratado constitutivo[19], la OCDE puede dictar decisiones, que serán vinculantes para todos los Estados miembros excepto si se acuerda lo contrario, efectuar recomendaciones y celebrar acuerdos con Estados miembros, con Estados no miembros y con organizaciones internacionales. Así pues, puede observase que no existe ningún inconveniente para que la OCDE dicte normas jurídicas que

encuentra tan superada que PALAO TABOADA incluso considera que el art. 12 LGT se ha convertido en cierto modo en superfluo (PALAO TABOADA, C., *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, CEF, Madrid, 2004, p. 64).

[15] Para más detalles, véase PRICEWATERHOUSECOOPERS, *International Transfer Pricing 2009*, 2009, (http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2009.pdf).

[16] En concreto, se recomienda a las Administraciones Tributarias que sigan las Directrices a la hora de determinar los precios en condiciones de libre competencia que corresponden a operaciones entre entidades vinculadas y que promuevan el seguimiento de las Directrices por parte de los contribuyentes dándoles la suficiente publicidad y traduciéndolas cuando sea necesario.

[17] En concreto, VIRALLY indica: "La recommandation est une invitation à observer un comportement déterminé, adressée par un organe international à un destinataire qui lui est extérieur" (VIRALLY, M., "La valeur juridique des recommandations des organisations internationales", *Annuaire Français de Droit International*, 1956, p. 94).

[18] VIRALLY se expresa en los siguientes términos: "Le véritable problème ne se réduit pas à une simple alternative entre l'existence et l'absence d'une force obligatoire: c'est celui, plus vaste et plus difficile, de la signification juridique de l'invitation portée par la recommandation, des effets de droit qu'elle peut produire, à défaut même d'obligation directement et immédiatement crée" (VIRALLY, *op. cit.*, p. 69).

[19] El texto de la Convención de la OCDE puede consultarse en http://www.oecd.org.

creen obligaciones para sus Estados miembros. Sin embargo, en el ámbito de la fiscalidad internacional la OCDE ha preferido actuar mediante recomendaciones.

Dado que las recomendaciones de la OCDE no generan obligaciones jurídicas para los Estados miembros, puede afirmarse que las Directrices de la OCDE no son jurídicamente vinculantes y por lo tanto, los Estados no están obligados a seguirlas[20]. Sin embargo, el hecho de que en principio las recomendaciones de las organizaciones internacionales no sean jurídicamente vinculantes no quiere decir necesariamente que no puedan tener ningún efecto con relevancia jurídica[21].

Al contrario, las recomendaciones de las organizaciones internacionales pueden generar diversos efectos desde el punto de vista del Derecho Internacional. En primer lugar, es posible que tales recomendaciones influyan en las normas consuetudinarias de Derecho Internacional. Como es conocido, para que surja una norma de este tipo la doctrina suele requerir la concurrencia de un elemento objetivo (la práctica estatal) y de un elemento subjetivo (*opinio iuris* o convicción sobre su carácter obligatorio). En este sentido, HILLGENBERG considera que, a pesar de que una recomendación no pueda crear directamente una norma consuetudinaria, sí que puede contribuir al surgimiento de la *opinio iuris*[22]. Más aún, una recomendación también puede promover el surgimiento de una práctica estatal uniforme ya que, como recuerda SCHREUER, las recomendaciones permiten coordinar las prácticas desorganizadas de los Estados[23].

En relación a la posibilidad de que las Directrices de la OCDE hayan dado lugar al surgimiento de una norma consuetudinaria de Derecho Internacional, tal postura ha sido defendida por autores como THOMAS, quien considera que se dan todos los requisitos para entender que el principio de "arm's length" (valoración de las operaciones vinculadas según el precio que correspondería en circunstancias de libre competencia) constituye una norma consuetudinaria de Derecho Internacional. En concreto, THOMAS entiende que existe una práctica estatal suficientemente coherente, continuada y general[24]. Igualmente, la citada autora también considera que se da el elemento subjetivo u *opinio iuris*, ya que, por ejemplo, la introducción del método de "formulary apportionment" (consistente en determinar primero el beneficio total de una empresa multinacional para distribuirlo posteriormente entre sus filiales mediante una fórmula preestablecida que tenga en cuenta criterios como el número de trabajadores o las ventas efectuadas en cada país) por algunos Estados de los Estados Unidos comportó una reacción negativa de otros países, lo que muestra que entendían que era necesario seguir el principio de "arm's length"[25]. En consecuencia, los Estados estarían obligados a aplicar este principio y no otras alternativas, como el método conocido como "formulary apportionment".

Sin embargo, la postura de THOMAS es criticada por LEPARD, quien admite la existencia de una práctica estatal uniforme pero no comparte la concepción de THOMAS en relación al elemento subjetivo u *opinio iuris*. Para LEPARD, existen suficientes indicios para considerar que los Estados no consideran conveniente que exista una norma que obligue con carácter general a emplear el principio de "arm's length". Muestra de ello es el rechazo persistente de los Estados a adoptar un tratado multilateral que incorpore el principio de "arm's length". En consecuencia, habría que entender que, en realidad, las normas consuetudinarias internacionales otorgan una amplia libertad a los Estados en cuestiones fiscales, de forma que no sólo son libres para establecer en sus tratados los mecanismos que pre-

[20] Para más detalles, véase BLOKKER, N., "Skating on thin ice? On the law of international organizations and the legal nature of the Commentaries on the OECD Model Tax Convention", en DOUMA, S.; ENGELEN, F. (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, IBFD, Ámsterdam, 2008, pp. 17-22. Por lo tanto, las Directrices son un ejemplo del denominado *soft law*. Para más detalles, véase ALARCÓN GARCÍA, G., "El *soft law* y nuestro sistema de fuentes", en ARRIETA Y MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M. A.; ZORNOZA PÉREZ, J. J. (dirs.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo 1, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, pp. 271-298.

[21] Esta postura es compartida por autores como SCHACHTER, quien afirma: "The conclusion that nonbinding agreements are not governed by international law does not however remove them entirely from having legal implications" (SCHACHTER, O., "The Twilight Existence of Nonbinding International Agreements", *The American Journal of International Law*, vol. 71, núm. 2, 1977, p. 301).

[22] HILLGENBERG, H., "A Fresh Look at Soft Law", *European Journal of International Law*, vol. 10, núm. 3, 1999, p. 514.

[23] SCHREUER, C., "Recommendations and Traditional Sources of International Law", *German Yearbook of International Law*, 1970, p. 108.

[24] *Cfr.* THOMAS, C., "Customary International Law and State Taxation of Corporate Income: The Case for the Separate Accounting Method", *Berkeley Journal of International Law*, vol. 14, núm. 1, 1996, p. 130.

[25] *Cfr.* THOMAS, *op. cit.*, pp. 130-132.

fieran para evitar la doble imposición, sino que incluso pueden elegir no evitarla si es eso lo que prefieren[26].

Igualmente, hay que tener en cuenta que, por su propia naturaleza, las normas consuetudinarias no son adecuadas para establecer obligaciones muy precisas. Por lo tanto, incluso si se aceptara que las operaciones entre entidades vinculadas deben valorarse aplicando el precio que hubiera correspondido en condiciones de libre competencia, ello no implica que las Directrices de la OCDE que regulan esta materia de forma detallada tengan también la condición de norma consuetudinaria[27].

En segundo lugar, las recomendaciones de organizaciones internacionales también ejercen una notable influencia en la que actualmente es probablemente la principal fuente del Derecho Internacional: los tratados internacionales. Por una parte, las recomendaciones pueden promover la celebración de tratados con un determinado contenido, tal y como sucede claramente con la recomendación de la OCDE de seguir su Modelo de Convenio. Por otra parte, las recomendaciones pueden ser particularmente importantes a la hora de interpretar los tratados en vigor. A pesar de que, como expusimos previamente, en este artículo centramos nuestra atención en la influencia de las Directrices de la OCDE en la interpretación de la normativa española de origen interno, es evidente que las Directrices también influyen en la interpretación de los tratados para evitar la doble imposición, que suelen establecer en su art. 9 el principio de "arm's length". Ello se debe a que desde 1992 los Comentarios al art. 9 del Modelo de la OCDE se refieren expresamente a las Directrices, de forma que la relevancia de estas a la hora de interpretar los tratados es similar a la del propio Comentario al Modelo[28].

En tercer lugar, las recomendaciones de las organizaciones internacionales también pueden influir en los principios generales de Derecho reconocidos por las naciones civilizadas, que constituyen otra fuente de Derecho Internacional de acuerdo con lo previsto en el art. 38.1.c) del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia. Sin embargo, en la práctica la relevancia de estos principios es muy limitada y no parece que entre ellos se incluyan principios propios del ámbito de la fiscalidad internacional[29].

En cuarto lugar, las recomendaciones de las organizaciones internacionales, a pesar de no ser jurídicamente vinculantes, pueden comportar efectos jurídicos como consecuencia de la aplicación de la doctrina del *estoppel* o de la noción de aquiescencia. Según esta doctrina, ligada frecuentemente a consideraciones de buena fe, el comportamiento de los Estados debe ser coherente. Ello comporta, por ejemplo, que un Estado no pueda reconocer la existencia de otro Estado y posteriormente negar su existencia[30]. En consecuencia, incluso si no se ha aceptado una obligación, las circunstancias del caso pueden comportar que ésta no pueda negarse. El concepto de aquiescencia es similar, pero se diferencia de la noción de *estoppel* por el hecho de que en este caso se considera que sí se ha aceptado tal obligación, aunque sea de forma tácita, por no haberla negado cuando las circunstancias lo requerían[31]. Así pues, algunos autores han sugerido que, como consecuencia de la aplicación esta

---

[26] *Cfr.* LEPARD, B.D., "Is the United States Obligated to Drive on the Right? A Multidisciplinary Inquiry into the Normative Authority of Contemporary International Law Using the Arm's Length Standard as a Case Study", *Duke Journal of Comparative and International Law*, vol. 10, núm. 1, 1999, pp. 167-175.

[27] Esta posición es compartida por BULLEN, *op. cit.*, p. 26. Igualmente, WARD apunta en relación a los Comentarios al Modelo de la OCDE que no puede entenderse que hayan dado lugar al surgimiento de una norma de derecho internacional consuetudinario ya que no se cumple el requisito de la existencia de *opinio iuris* y, además, el hecho de que los Comentarios se revisen periódicamente plantea dificultades a la hora de determinar cuál es el contenido de la hipotética norma consuetudinaria que podrían contribuir a generar (WARD, 2005, *op. cit.*, p. 42). Tal consideración puede extenderse también a las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, que son actualizadas periódicamente.

[28] Para más detalles sobre esta cuestión, véase CALDERÓN CARRERO, J. M., "The OECD Transfer Pricing Guidelines as a Source of Tax Law: Is Globalization Reaching the Tax Law?", *Intertax*, vol. 35, núm. 1, 2007, p. 11. Más aún, el Grupo de Expertos de Naciones Unidas sobre Cooperación Internacional en Asuntos Fiscales también ha recomendado el empleo de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia en relación a la aplicación del principio "arm's length" establecido igualmente en el art. 9 del Modelo de Convenio de las Naciones Unidas, de forma que la influencia de las Directrices de la OCDE se extiende más allá de los Estados miembros de esta organización (CALDERÓN CARRERO, *op. cit.*, p. 14).

[29] Como VAN HOOF apunta, la Corte Internacional de Justicia prácticamente nunca ha basado sus decisiones en esta fuente, ya que dada la diversidad de ordenamientos jurídicos resulta difícil determinar la existencia de principios generales (VAN HOOF, G. H. J., *Rethinking the Sources of International Law*, Kluwer, Deventer, 1983, p. 146).

[30] *Cfr.* KLABBERS, J., *The Concept of Treaty in International Law*, Kluwer Law International, La Haya, 1996, p. 94. Para un análisis detallado de la doctrina del *estoppel*, véase MACGIBBON, I. C., "Estoppel in International Law", *International and Comparative Law Quarterly*, vol. 7, núm. 3, 1958, pp. 468-513.

[31] Para una breve presentación de la noción de aquiescencia y de su relación con el concepto de *estoppel*, véase ENGELEN, F., "How "acquiescence" and "estoppel" can operate to the effect that the States parties to a tax treaty are legally bound to

doctrina, instrumentos que propiamente no son jurídicamente vinculantes pueden generar efectos jurídicos incluso si esta no era la intención inicial de las partes[32]. En el ámbito que ahora nos ocupa, ello podría comportar que un Estado no pueda votar en el Consejo de la OCDE a favor de recomendar el seguimiento de unas determinadas directrices y posteriormente no seguirlas, ya que el hecho de haberse manifestado a favor de tal recomendación puede generar en los otros Estados una expectativa legítima sobre su comportamiento digna de ser protegida.

De hecho, tal situación se plantea también en relación a la aplicación de los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE a la hora de interpretar los tratados en vigor. En este sentido, ENGELEN concluye que en el caso de dos Estados miembros de la OCDE que celebran un tratado sin indicar de ningún modo durante el curso de las negociaciones su intención de no seguir el Comentario al Modelo de Convenio debe entenderse que tales Estados han aceptado esta interpretación y posteriormente, en virtud de la doctrina del *estoppel*, no pueden negar su aplicación, de forma que quedan obligados por el Derecho Internacional a interpretar el tratado según el Comentario de la OCDE[33].

Sin embargo, la anterior opinión no es compartida por WARD, quien considera que, dado que en principio todos los Estados miembros de la OCDE entienden que los Comentarios de la OCDE no son legalmente vinculantes, no existe ninguna razón por la que deban indicar a la hora de concluir un tratado si seguirán o no tales Comentarios. Así pues, si un Estado no indica expresamente su voluntad de no aplicar los Comentarios, simplemente hay que entender que el carácter no vinculante de los Comentarios continua inalterado[34]. En el mismo sentido, PIJL discrepa de la opinión de ENGELEN y entiende que, a pesar de que su posición es interesante desde el punto de vista teórico, en la práctica no se dan las circunstancias para que las nociones de *estoppel* y aquiescencia operen en relación a los Comentarios al Modelo de Convenio[35], opinión que es compartida por AVERY JONES[36]. Igualmente, WEISS considera que la aplicación de estos principios tradicionales para establecer la obligatoriedad de interpretar los tratados según los Comentarios es en cierto modo artificial[37] y TILLINGHAST añade que tampoco sería conveniente desde un punto de vista práctico[38].

Por lo tanto, puede observarse que la mayoría de la doctrina es reacia a considerar que un Estado pueda quedar obligado a interpretar un tratado según los Comentarios de la OCDE en virtud de la doctrina del *estoppel*. Si intentamos trasladar los anteriores argumentos al ámbito que centra nuestra atención, el uso de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia como criterio para interpretar la normativa interna (no en relación a la interpretación del art. 9 de los tratados basados en el Modelo de Convenio de la OCDE), puede observarse que la aplicación de instituciones propias del Derecho Internacional como la aquiescencia o el *estoppel* todavía resulta más problemática. Ello se debe a que la normativa de origen interno sobre la valoración de las operaciones entre entidades vinculadas afecta tanto a operaciones de carácter nacional como internacional.

---

interpret the treaty in accordance with the commentaries on the OECD Model Tax Convention", en DOUMA, S.; ENGELEN, F. (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, IBFD, Ámsterdam, 2008, pp. 53-57.

[32] Tal posibilidad ha sido defendida, por ejemplo, por AUST (AUST, A., *Modern Treaty Law and Practice*, Cambridge University Press, Cambridge, 2000, pp. 45-46) y SCHWARZENBERGER (SCHWARZENBERGER, G., *International Law as Applied by International Courts and Tribunals*, Stevens & Sons Ltd., Londres, 1976, p. 258).

[33] *Cfr.* ENGELEN, 2008, *op. cit.*, p. 71. En el mismo sentido, ENGELEN, 2004, *op. cit.*, pp. 465-469.

[34] *Cfr.* WARD, D. A., "Is there an Obligation in International Law of OECD Member Countries to follow the Commentaries on the Model?", en DOUMA, S.; ENGELEN, F. (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, IBFD, Ámsterdam, 2008, pp. 92-93. En el mismo sentido, WARD, 2005, *op. cit.*, pp. 48-51. Lógicamente, el hecho de que un Estado no esté obligado a seguir los Comentarios no quiere decir que tal instrumento no sea especialmente útil a la hora de interpretar los tratados en vigor.

[35] En concreto, PIJL considera que "the position defended by Engelen is an interesting theoretical possibility but it ignores the realities and details of the case considered", esto es, ignora que en principio no existen dudas sobre el carácter no vinculante de los Comentarios (PIJL, H., "Beyond Legal Bindingness", en DOUMA, S.; ENGELEN, F. (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, IBFD, Ámsterdam, 2008, p. 126).

[36] *Cfr.* AVERY JONES, J., "The binding nature of the OECD Commentaries from the UK point of view", en DOUMA, S.; ENGELEN, F. (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, IBFD, Ámsterdam, 2008, p. 160.

[37] *Cfr.* WEISS, F., "Interpretation of Tax Treaties in Accordance with the Commentaries on the OECD Model Tax Convention under the Vienna Convention on the Law of Treaties", en DOUMA, S.; ENGELEN, F. (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, IBFD, Ámsterdam, 2008, pp. 146-147 y 152.

[38] *Cfr.* TILLINGHAST, D. R., "A practitioner's commentary on the why Commentaries on the OECD Model Convention should not be treated as legally binding", en DOUMA, S.; ENGELEN, F. (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, IBFD, Ámsterdam, 2008, p. 156.

Así pues, es evidente que en el caso de operaciones entre entidades españolas carece de sentido la aplicación de la doctrina del *estoppel* y de la noción de aquiescencia, ya que no existe ningún otro Estado que pueda considerarse perjudicado. Por otra parte, en el caso de las operaciones entre entidades de diferentes Estados, especialmente si ambos son Estados miembros de la OCDE, la aplicación de tales principios de Derecho Internacional puede tener más sentido. La razón es que, por consideraciones de buena fe, el hecho de haber votado a favor de la recomendación de seguir las Directrices puede comportar la necesidad de seguirlas para no perjudicar las expectativas que los otros Estados se hayan podido formar. De todos modos, entendemos que en los supuestos con elementos de internacionalidad es necesario distinguir entre dos tipos de casos: aquellos en que resulta aplicable un tratado para evitar la doble imposición y aquellos en los que no.

En el primer tipo de casos, la existencia de un tratado incluyendo el principio de valoración de las operaciones entre entidades vinculadas según el precio de libre competencia comporta que las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia en propiedad no interpreten la normativa interna (o por lo menos no únicamente), sino fundamentalmente el art. 9 del tratado estableciendo tal principio. Como ha destacado la doctrina, en este tipo de casos puede entenderse que las Directrices constituyen una parte integrante de los Comentarios al Modelo de Convenio de OCDE, de forma que la cuestión sobre la obligatoriedad de interpretar el tratado según las Directrices equivale a plantearse el carácter obligatorio de los Comentarios al Modelo a la hora de interpretar el tratado. Como ya hemos señalado anteriormente, esta cuestión ya ha sido ampliamente discutida por la doctrina, por lo que nos remitimos a lo expuesto previamente.

En el segundo tipo de casos no hay que descartar la posibilidad de aplicar las nociones de aquiescencia y *estoppel*. Siguiendo el razonamiento de ENGELEN presentado previamente, podría considerarse que aquellos Estados que votaron a favor de la recomendación de seguir las Directrices de la OCDE (a pesar de poderse haber abstenido) posteriormente pueden verse obligados a seguir tales Directrices para no perjudicar las expectativas legítimas de otros Estados. Sin embargo, entendemos que, como sostiene la mayoría de la doctrina en relación al uso de los Comentarios a la hora de interpretar los tratados en vigor, el hecho de que en principio deba entenderse que las recomendaciones de la OCDE no son vinculantes comporta que si no se indica lo contrario deba continuarse presumiendo tal carácter. En consecuencia, no hay que presuponer que por el mero hecho de que un Estado haya votado a favor de la recomendación de emplear las Directrices las vaya a seguir en todos sus aspectos ya que, al fin y al cabo, se trata de una mera recomendación. Por lo tanto, entendemos que sería muy improbable que la Corte Internacional de Justicia, si se planteara el caso, llegara a considerar que un Estado puede tener la legítima expectativa de que los Estados que han votado a favor de la recomendación de seguir las Directrices sobre precios de transferencia las aplicarán a la hora de configurar o interpretar su normativa interna sobre la materia, de forma que para evitar un perjuicio al Estado con tal expectativa, el otro deba seguir las Directrices de la OCDE a pesar de que en principio no sean jurídicamente vinculantes.

En suma, desde la perspectiva del Derecho Internacional, las recomendaciones de la OCDE no son vinculantes jurídicamente para los Gobiernos a los que se dirigen. Más aún, la mayoría de la doctrina entiende que no han dado lugar al surgimiento de una norma consuetudinaria ya que no existe el elemento subjetivo u *opinio iuris* necesario para ello. Igualmente, tampoco pueden incluirse dentro de las otras fuentes tradicionales del Derecho Internacional, como los tratados o los principios generales de Derecho reconocidos por las naciones civilizadas. Por último, hemos visto que de acuerdo con la doctrina mayoritaria, la aplicación de las nociones de aquiescencia y *estoppel* a este ámbito, de forma que un Estado pueda verse obligado a aplicar las Directrices a pesar de no ser propiamente vinculantes, no resulta convincente.

De todos modos, el hecho de que los Estados miembros de la OCDE no estén jurídicamente obligados a seguir las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia no significa que no pueda existir tal obligación en otros planos distintos del jurídico, como por ejemplo el moral o el político[39].

[39] Algunos autores consideran que es posible que los Estados queden vinculados en el plano político pero no en el jurídico, mientras que otros rechazan esta posibilidad. Por ejemplo, KLABBERS considera que el Derecho es el orden normativo que gobierna la política, por lo que no tiene sentido entender que puedan existir acuerdos que sean únicamente vinculantes políticamente (KLABBERS, *op. cit.*, pp . 155-156).

Como CALDERÓN CARRERO indica, puede entenderse que de las recomendaciones del Consejo de la OCDE se deriva una suerte de "obligación *soft*", en el sentido de que los Estados miembros deben seguirlas excepto si han introducido reservas o existen razones, como la singularidad de su sistema tributario, que lo impiden[40].

3.2. Análisis desde la perspectiva del Derecho español de origen interno

En principio, el tenor literal de la exposición de motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal parece establecer la obligatoriedad de interpretar la normativa española de origen interno sobre precios de trasferencia de acuerdo con las Directrices de la OCDE sobre esta materia. En concreto, se indica claramente que la legislación española sobre precios de transferencia "debe interpretarse" a la luz de las Directrices.

A pesar de lo anterior, no hay que olvidar que los preámbulos[41] no forman propiamente parte del texto normativo, esto es, no generan derechos y obligaciones por sí mismos. De todos modos, es cierto, como afirma el Tribunal Constitucional (en adelante, TC) en la sentencia 31/2010, de 28 de junio de 2010, que "la carencia de valor normativo no equivale a carencia de valor jurídico". Según el TC, la naturaleza jurídica de los preámbulos y exposiciones de las leyes se caracteriza por el hecho de que no prescriben efectos jurídicamente obligados y carecen, por lo tanto, del valor preceptivo propio de las normas de Derecho, si bien tienen un valor jurídicamente cualificado como pauta de interpretación de tales normas. Por ello el TC considera que el destinatario de los preámbulos es "el intérprete del Derecho antes que el obligado a una conducta que, por definición, el preámbulo no puede imponer". A lo anterior, el TC añade: "El valor jurídico de los preámbulos de las leyes se agota, por tanto, en su cualificada condición como criterio hermenéutico. Toda vez que, por tratarse de la expresión de las razones en que el propio legislador fundamenta el sentido de su acción legislativa y expone los objetivos a los que pretende que dicha acción se ordene, constituye un elemento singularmente relevante para la determinación del sentido de la voluntad legislativa, y, por ello para la adecuada interpretación de la norma legislada" –fundamento jurídico (en adelante, FJ) séptimo–.

Sin embargo, una cuestión es que los preámbulos sirvan para interpretar el texto normativo al que anteceden y otra distinta, que el preámbulo pueda establecer la obligatoriedad de emplear otro texto (aunque tampoco sea vinculante jurídicamente) para efectuar tal interpretación. Al fin y al cabo, el preámbulo es sólo uno de los diferentes elementos que pueden ser tenidos en cuenta para conocer la voluntad del legislador y así poder proceder a una interpretación teleológica (otro instrumento útil para descubrir tal voluntad lo constituyen, por ejemplo, los diarios de sesiones parlamentarias). Igualmente, aunque el criterio teleológico es especialmente importante a la hora de interpretar las normas, no es el único posible.

Por otra parte, hay que destacar que la exposición de motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal se refiere únicamente a la necesidad de interpretar la legislación española sobre precios de transferencia según lo dispuesto en las Directrices de la OCDE, sin indicar en ningún momento que las Directrices deban emplearse con carácter supletorio, a diferencia de lo que sucede en otros países. Así pues, en principio el uso de las Directrices debería limitarse a aclarar el significado de expresiones como "método del precio libre comparable", "método del coste incrementado" o "método del precio de reventa", sin que ello incluya, por ejemplo, el uso de las Directrices para justificar la preferencia por uno de los métodos en un caso determinado.

4. LAS DIRECTRICES DE LA OCDE COMO CRITERIO INTERPRETATIVO EN LA JURISPRUDENCIA Y EN LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA ESPAÑOLAS

En esta sección analizaremos el uso hecho por la jurisprudencia y la doctrina administrativa españolas de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia como criterio para interpretar la normativa de origen interno sobre esta materia. Por lo tanto, no trataremos las cuestiones problemáticas

[40] *Cfr.* CALDERÓN CARRERO, *op. cit.*, p. 11.

[41] En propiedad, la expresión "exposición de motivos" es propia de los proyectos de ley, mientras que en las leyes se debería emplear el término "preámbulo".

asociadas a la interpretación de los tratados para evitar la doble imposición, entre las que destaca el peso que deben tener los Comentarios al Modelo y otros trabajos preparados por la OCDE, como las Directrices, en su interpretación[42].

Es habitual que la jurisprudencia sobre precios de transferencia tenga en cuenta, además de los preceptos del Impuesto sobre Sociedades al respecto, los trabajos publicados por la OCDE sobre esta materia. Así, la STS de 11 de febrero de 2000 (RJ 2000/2786) efectúa un *excursus* sobre las operaciones vinculadas (FJ cuarto) y menciona los trabajos de la OCDE al respecto, como las recomendaciones sobre precios de transferencia y empresas multinacionales publicadas en 1979. Tal *excursus* general ha sido citado frecuentemente por la jurisprudencia posterior, como las Sentencias de la Audiencia Nacional (en adelante, SAN) de 27 de septiembre de 2007 (JUR 2007/306677), de 27 de noviembre de 2008 (JUR 2008/380752), de 11 de diciembre de 2008 (JUR 2009/3142) y de 4 de febrero de 2010 (JUR 2010/67538).

Un ejemplo de la relevancia de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia lo encontramos en la SAN de 27 de septiembre de 2007 (JUR 2007/306677). El litigio se origina como consecuencia de la regularización por parte de la Administración Tributaria de las liquidaciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades relativas a los ejercicios de 1992, 1993, 1994, 1995 y 1996 como resultado de la valoración diferente que reciben determinados trabajos de colaboración prestados entre dos entidades vinculadas. Para efectuar tal valoración, la Administración sigue el método del coste incrementado, que se encuentra previsto tanto en el art. 16 de la actual regulación del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS, aprobado mediante el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo) como en el mismo artículo de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, si bien no se recogía en el art. 16 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que sólo indicaba que la valoración de las operaciones vinculadas se efectuaría de acuerdo con los precios acordados en condiciones normales de mercado entre sociedades independientes.

Sin embargo, la Audiencia Nacional tiene también en cuenta las indicaciones de las Directrices de la OCDE para entender que la aplicación del método del coste incrementado (y no otro) resulta justificada en el caso objeto de la controversia (FJ cuarto). Por lo tanto, puede observarse que las Directrices de la OCDE son empleadas como complemento a la normativa española también respecto a ejercicios fiscales previos a la introducción de cualquier referencia a ellas en la legislación (como la exposición de motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal).

Un caso similar lo encontramos en la SAN de 11 de diciembre de 2008 (JUR 2009/3142), en que también se plantea una controversia relativa a la aplicación del método del coste incrementado para valorar una transacción entre entidades vinculadas. Como en el supuesto anterior, la Audiencia Nacional tiene en cuenta el contenido de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia para considerar que el empleo de tal método por la Administración estaba justificado[43].

Igualmente, otro ejemplo de la atención que muestran los órganos jurisdiccionales a las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia es el de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª), de 15 de septiembre de 2009 (JUR 2009/453778). En el caso en litigio, la parte demandante alega falta de transparencia en relación a las entidades que la Administración Tributaria tuvo en cuenta para efectuar la comparación necesaria para determinar la valoración que hubiera correspondido a una determinada operación vinculada en condiciones de libre competencia, pero se concluye que la actividad de la administración fue acorde con la normativa y con las Directrices.

---

[42] En la Sentencia del Tribunal Supremo (en adelante, STS) de 29 de julio de 2000 (RJ 2001/919), el magistrado GOTA LOSADA indica en su voto particular: "La Administración española está incuestionablemente obligada a respetar la interpretación auténtica, acordada en el seno de la OCDE, puesto que no ha formulado reserva alguna". Sin embargo, en otras sentencias se indica claramente el carácter no vinculante de los Comentarios al afirmar que las interpretaciones formuladas por la OCDE en relación con el Modelo de Convenio no son "normas del ordenamiento jurídico" (STS de 12 de febrero de 2003, RJ 2003/2492; STS de 15 de abril de 2003, RJ 2003/4583; STS de 16 de septiembre de 2008, RJ 2008/4527). Como ZORNOZA PÉREZ opina, es necesaria una reflexión en profundidad sobre el valor que hay que asignar a los Comentarios a la hora de interpretar los tratados en vigor (ZORNOZA PÉREZ, J., "Interpretación y aplicación de las normas en el contexto del Derecho Tributario Internacional", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 800, 2010).

[43] El razonamiento es muy similar en ambas sentencias, hasta el punto de que numerosos párrafos son idénticos.

En relación a la doctrina administrativa, también existen varias resoluciones particularmente relevantes. La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (en delante, TEAC) (Vocalía 10), de 25 de julio de 2007 (JUR 2007/345263) analiza un caso en que la Administración Tributaria pone en duda la deducibilidad de determinados gastos en que había incurrido la filial española de una multinacional por recibir ciertos servicios (formación de personal, suministro de manuales, asistencia legal…) por parte de la filial suiza de la misma multinacional. En concreto, se trata de gastos que afectan a los ejercicios de 1999, 2000, 2001 y 2002 del Impuesto sobre Sociedades. Para determinar si tales gastos son fiscalmente deducibles, el TEAC tiene en cuenta la normativa del Impuesto sobre Sociedades aplicable a aquellos ejercicios. En este sentido, además de los requisitos generales para determinar si un gasto es deducible, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades añade en su art. 16.5: "La deducción de los gastos en concepto de servicios de apoyo a la gestión prestados entre entidades vinculadas estará condicionada a que su importe se establezca en base a un contrato escrito, celebrado con carácter previo, a través del cual se fijen los criterios de distribución de los gastos incurridos a tal efecto por la entidad que los presta". En el caso en litigio se cumplía el anterior requisito formal pero la Administración Tributaria considera que tales servicios no son deducibles por dos motivos. En primer lugar, no se justifica de forma suficiente la prestación real del servicio, ya que las expresiones de las facturas son vagas. En segundo lugar, los servicios que se alega haber prestado no respondían a las necesidades de la filial, sino a las de la propia matriz, esto es, si la filial hubiera sido una empresa independiente no hubiera incurrido en tales gastos. Según el TEAC, aunque la normativa no exige que los gastos sean necesarios para que se puedan deducir, sí se ha de acreditar su relevancia para la actividad de la empresa.

Dada la parquedad de la normativa del Impuesto sobre Sociedades en relación a la prestación de servicios entre entidades vinculadas, el TEAC recurre a las Directrices de la OCDE para reforzar su postura, a las que califica como "una de las principales fuentes de interpretación en la materia" (FJ quinto). En concreto, el TEAC cita las Directrices publicadas en 1979, cuyo séptimo capítulo se dedica al ámbito específico de los servicios intragrupo y en el que se destaca que los dos principales problemas de este tipo de situaciones consisten en determinar si el servicio ha sido efectivamente prestado y si supone un interés económico o comercial para quien lo recibe, esto es, si en circunstancias comparables dos empresas independientes hubieran efectuado la misma transacción. En concreto, el TEAC cita varios párrafos que tratan de forma precisa este tipo de situaciones. Según el párrafo 153, no serán deducibles fiscalmente los pagos por servicios que sólo comporten un provecho indirecto o lejano. Más aún, según el párrafo 154, los gastos realizados por la matriz para dirigir sus inversiones (como los gastos relativos a la verificación de las cuentas de sus filiales) serán soportados por ella y no se facturarán a los miembros del grupo. Igualmente, el TEAC también cita las Directrices de 1995, en particular, los párrafos 7.9, 7.10, 7.11 y 7.13, que establecen que en el caso de las actividades que la empresa matriz o sociedad *holding* ejerce a causa de sus intereses habrá que determinar si una empresa independiente, en circunstancias comparables, hubiese estado dispuesta a pagar o habría ejercido por sí misma esa actividad. Por lo tanto, hay que determinar si los costes de gestión y control de la matriz comportan una ventaja directa para la filial como resultado del ejercicio de una actividad específica, no siendo suficiente con las ventajas indirectas que comporta el hecho de pertenecer a una organización más amplia.

Así pues, puede observarse que en este caso la normativa del Impuesto sobre Sociedades es interpretada a la luz de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia. De hecho, en realidad incluso podría decirse que las Directrices son empleadas para cubrir las lagunas que deja la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Por otra parte, las Directrices de la OCDE también son empleadas por la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) a la hora de interpretar la normativa del Impuesto sobre Sociedades para responder a las consultas vinculantes planteadas por los contribuyentes. En el caso tratado en la consulta núm. V1384-07 se plantea la posibilidad de efectuar una reestructuración empresarial y crear una sociedad *holding* que controle el 100 por 100 del capital de otras sociedades para facilitar su percepción externa como una unidad y centralizar su planificación y la toma de decisiones de forma que mejore la actividad del conjunto del grupo. Dado que el consejo de administración de la entidad *holding* se encargará de impartir instrucciones a sus filiales, el consultante plantea si es posible que el coste de las retribuciones que reciba el consejo de administración de la sociedad *holding* sea repercu-

tido a las sociedades filiales, esto es, si tal gasto sería deducible fiscalmente en el Impuesto sobre Sociedades de las filiales. Puede observarse que el supuesto de hecho no incluye ningún elemento de internacionalidad ya que tanto la sociedad *holding* como las filiales serían españolas.

La respuesta de la Administración, contenida en la Resolución de la Dirección General de Tributos núm. 1384/2007, de 26 de junio (JUR 2007/246109), parte de la regulación del Impuesto sobre Sociedades. Así, en primer lugar se destaca que se trataría de un supuesto de vinculación (art. 16.3.d) TRLIS), por lo que tal operación estará sujeta a la regulación del art. 16.1.1º TRLIS, que indica: "Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia".

Como puede observarse, este precepto tiene un carácter muy general. Por ello, en segundo lugar, la DGT recurre a las Directrices para aportar una respuesta más precisa, lo cual justifica por lo dispuesto en la exposición de motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que establece que la interpretación del régimen de operaciones vinculadas deberá realizarse a la luz de las Directrices. En este sentido, las Directrices de la OCDE indican de forma clara que los gastos del consejo de administración de una entidad *holding* corresponden a una actividad que redunda en beneficio de la propia entidad *holding* y no constituyen una actividad que comporte una prestación de un servicio que beneficie a las sociedades filiales. En consecuencia, los gastos correspondientes al consejo de administración de la entidad *holding* serán deducibles únicamente por tal entidad pero no por las sociedades filiales.

Por lo tanto, en este caso las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia también son fundamentales a la hora interpretar la regulación del Impuesto sobre Sociedades sobre operaciones vinculadas. Incluso podría afirmarme que en vez de un instrumento interpretativo en realidad su función es la de colmar las lagunas de la normativa española.

En resumen, puede observarse que las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia no sólo son empleadas para interpretar o aclarar el significado de la normativa española sobre operaciones vinculadas, sino que se puede considerar que actúan como un verdadero complemento especialmente en relación a cuestiones que no están previstas directamente por la regulación interna. Más aún, lo anterior puede predicarse tanto en relación a supuestos de hecho con elementos internacionales como respecto a situaciones en que la vinculación se da entre entidades españolas. En nuestra opinión, nada hay de reprochable al uso de las Directrices como criterio interpretativo, pero su empleo, en la práctica, con carácter supletorio, plantea más problemas. Por ejemplo, a pesar de lo recomendado por el propio Consejo de la OCDE para promover su uso por los contribuyentes, no existen traducciones actualizadas de las Directrices a las lenguas oficiales de España ni se les ha dado la suficiente publicidad[44]. Tal situación en que instrumentos que son simplemente *soft law* acaban teniendo efectos similares a los del *hard law* gracias a su uso por la jurisprudencia ha sido calificada por ROSE y PAGE como "deslizamiento judicial" (*judicial creep*) y constituye un ejemplo de la denominada "legislación por la puerta de atrás" (*backdoor legislation*), ya que no cuenta con suficiente control público. En consecuencia, los citados autores consideran que los jueces deberían emplear con prudencia tales instrumentos no vinculantes en sus sentencias y que debería reformarse la legislación en aquellos casos en que existen ambigüedades que propician que se dé este fenómeno[45].

5. CONCLUSIONES

En este artículo nos hemos centrado en la relevancia de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia en la interpretación de la normativa española de origen interno sobre operaciones vinculadas, dejando de lado su influencia en la interpretación de otras fuentes normativas como los tratados para evitar la doble imposición. En síntesis, podemos concluir que el empleo de las Directrices como criterio interpretativo no es obligatorio, a pesar de lo indicado en la exposición de motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Ello se debe fun-

[44] Hay que tener en cuenta que las Directrices son un material propiedad de la OCDE y no son accesibles de forma gratuita.

[45] *Cfr.* ROSE, R.; PAGE, E.C., *Lawmaking through the Back Door*, European Policy Forum, Londres, 2001, pp. 19-20.

damentalmente a dos razones. Por una parte, desde la perspectiva del Derecho Internacional Público, las Directrices no son jurídicamente vinculantes y, a pesar de lo defendido por algunos autores, el uso de las nociones de aquiescencia y *estoppel* tampoco resulta convincente para sostener que en ciertos casos los Estados puedan verse obligados a aplicar las Directrices. Por otra parte, desde la perspectiva interna hay que recordar que las exposiciones de motivos no pueden imponer obligaciones, de forma que hay que entender que en propiedad las Directrices son sólo un elemento más (aunque especialmente relevante) a tener en cuenta a la hora de interpretar la normativa de origen interno sobre precios de transferencia.

De hecho, tal relevancia es clara a partir del análisis de la jurisprudencia y de la doctrina administrativa en este ámbito, ya que es habitual que las Directrices se empleen para reforzar la argumentación de los tribunales o de la Administración Tributaria a la hora de interpretar la normativa propia. Es más, en algunos casos incluso parece que las Directrices se emplean no sólo para interpretar o aclarar términos controvertidos, sino también para complementar la legislación española, como si tuvieran carácter supletorio, especialmente cuando tratan de forma directa cuestiones no resueltas por la normativa interna. Así pues, entendemos que si el legislador considera conveniente que las Directrices también se empleen de este otro modo, para lograr una mayor seguridad jurídica lo conveniente sería que ello se explicitara y, además, que se les diera una mayor publicidad.

BIBLIOGRAFÍA

ALARCÓN GARCÍA, G.: "El *soft law* y nuestro sistema de fuentes", en ARRIETA Y MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M. A. y ZORNOZA PÉREZ, J. J. (dirs.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo 1, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, pp. 271-298.

AUST, A.: *Modern Treaty Law and Practice*, Cambridge University Press, Cambridge, 2000.

AVERY JONES, J.: "The binding nature of the OECD Commentaries from the UK point of view", en DOUMA, S.; ENGELEN, F. (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, IBFD, Ámsterdam, 2008, pp. 157-162.

BECERRA, J. A.: *Interpretation and Application of Tax Treaties in North America*, IBFD, Ámsterdam, 2007.

BLOKKER, N.: "Skating on thin ice? On the law of international organizations and the legal nature of the Commentaries on the OECD Model Tax Convention", en DOUMA, S. and ENGELEN, F. (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, IBFD, Ámsterdam, 2008, pp. 13-27.

BULLEN, A.: *Arm's length transaction structures: Recognising and restructuring controlled transactions in transfer pricing*, Universitetet i Oslo, Oslo, 2010.

CALDERÓN CARRERO, J. M.: "The OECD Transfer Pricing Guidelines as a Source of Tax Law: Is Globalization Reaching the Tax Law?", *Intertax*, vol. 35, núm. 1, 2007, pp. 4-29.

CAZORLA PRIETO, L. M.: *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, Aranzadi, Cizur Menor, 2007.

DOUMA, S. y ENGELEN, F.: (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, IBFD, Ámsterdam, 2008.

ENGELEN, F.: *Interpretation of Tax Treaties under International Law: A Study of Articles 31, 32 and 33 of the Vienna Convention on the Law of Treaties and their Application to Tax Treaties*, IBFD, Ámsterdam, 2004.

— : "How "acquiescence" and "estoppel" can operate to the effect that the States parties to a tax treaty are legally bound to interpret the treaty in accordance with the commentaries on the OECD Model Tax Convention", en DOUMA, S. and ENGELEN, F. (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, IBFD, Ámsterdam, 2008, pp. 51-72.

FERREIRO LAPATZA, J. J.: *La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, Marcial Pons, Madrid, 2004.

HILLGENBERG, H.: "A Fresh Look at Soft Law", *European Journal of International Law*, vol. 10, núm. 3, 1999, pp. 499-515.

VAN HOOF, G. H. J.: *Rethinking the Sources of International Law*, Kluwer, Deventer, 1983.

KLABBERS, J.: *The Concept of Treaty in International Law*, Kluwer Law International, La Haya, 1996.

LEPARD, B. D.: "Is the United States Obligated to Drive on the Right? A Multidisciplinary Inquiry into the Normative Authority of Contemporary International Law Using the Arm's Length Standard as a Case Study", *Duke Journal of Comparative and International Law*, vol. 10, núm. 1, 1999, pp. 43-180.

LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: "La estructuración del Derecho Financiero y Tributario Internacional y Comunitario", *Crónica Tributaria*, núm. 125, 2007, pp. 39-47.

MACGIBBON, I. C.: "Estoppel in International Law", *International and Comparative Law Quarterly*, vol. 7, núm. 3, 1958, pp. 468-513.

MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2005.

OCDE: *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed version,* París, 2008.

— : *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, París, 2009.

PALAO TABOADA, C.: *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, CEF, Madrid, 2004.

PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, Aranzadi, Cizur Menor, 2009.

PIJL, H.: "Beyond Legal Bindingness", en DOUMA, S. and ENGELEN, F. (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, IBFD, Ámsterdam, 2008, pp. 95-130.

PRICEWATERHOUSECOOPERS: *International Transfer Pricing 2009*, 2009, (http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2009.pdf).

RIBES RIBES, A.: *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, Edersa, Mardrid, 2003.

ROSE, R. and PAGE, E. C.: *Lawmaking through the Back Door*, European Policy Forum, Londres, 2001.

SCHACHTER, O.: "The Twilight Existence of Nonbinding International Agreements", *The American Journal of International Law*, vol. 71, núm. 2, 1977, pp. 296-304.

SCHREUER, C., "Recommendations and Traditional Sources of International Law", *German Yearbook of International Law*, 1970, pp. 101-118.

SCHWARZENBERGER, G.: *International Law as Applied by International Courts and Tribunals*, Stevens & Sons Ltd., Londres, 1976.

SHELTON, N.: *Interpretation and Application of Tax Treaties*, Lexis Nexis Tolley, Londres, 2004.

THOMAS, C.: "Customary International Law and State Taxation of Corporate Income: The Case for the Separate Accounting Method", *Berkeley Journal of International Law*, vol. 14, núm. 1, 1996, pp. 99-136.

TILLINGHAST, D. R.: "A practitioner's commentary on why the Commentaries on the OECD Model Convention should not be treated as legally binding", en DOUMA, S. and ENGELEN, F. (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, IBFD, Ámsterdam, 2008, pp. 153-156.

VIRALLY, M.: "La valeur juridique des recommandations des organisations internationales", *Annuaire Français de Droit International*, 1956, pp. 66-96.

WARD, D. A.: (autor principal), *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*, IFA, IBFD, Ámsterdam, 2005.

— : "Is there an Obligation in International Law of OECD Member Countries to follow the Commentaries on the Model?", en DOUMA, S. and ENGELEN, F. (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, IBFD, Ámsterdam, 2008, pp. 73-93.

WEISS, F.: "Interpretation of Tax Treaties in Accordance with the Commentaries on the OECD Model Tax Convention under the Vienna Convention on the Law of Treaties", en DOUMA, S. and ENGELEN, F. (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, IBFD, Ámsterdam, 2008, pp. 131-152.

ZORNOZA PÉREZ, J.: "Interpretación y aplicación de las normas en el contexto del Derecho Tributario Internacional", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 800, 2010.