

CRONICA TRIBUTARIA

Boletín de Actualidad 4/2011



INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES

SUMARIO

Bunes Ibarra, José Manuel de: Análisis fiscal de las NRV 11ª (Moneda extranjera) y 17ª (Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio) del Plan General Contable de 2007

Cámara Barroso, María del Carmen: La problemática pendiente del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados hidrocarburos

Ibáñez Brillas, Pedro: Tiro único o retroacción de actuaciones

Jiménez Escobar, Julio: Una perspectiva valorativa de los criterios predominantes en el Ministerio de Economía y Hacienda para la interpretación y aplicación del Acuerdo sobre Asuntos Económicos

Vega García, Alberto: ¿Es obligatorio interpretar la normativa española de origen interno sobre precios de transferencia según las *Directrices* de la OCDE?

ANÁLISIS FISCAL DE LAS NRV 11.^a (MONEDA EXTRANJERA) y 17.^a (TRANSACCIONES CON PAGOS BASADOS EN INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO) DEL PLAN GENERAL CONTABLE DE 2007

José Manuel de Bunes Ibarra

ARCO Farnós-Franch
Abogados y Asesores Tributarios

1. Moneda extranjera (NRV 11.^a)

De acuerdo con la NRV 11.^a, una transacción en moneda extranjera es aquella cuyo importe se denomina o exige su liquidación en una moneda distinta de la funcional, siendo esta última la del entorno económico principal en el que opera la empresa.

Se establece una presunción *iuris tantum*, por la que la moneda funcional de las empresas domiciliadas en España es el euro.

A efectos de la NRV 11.^a, los elementos patrimoniales se diferenciarán, según su consideración, en:

- *Partidas monetarias*: son el efectivo, así como los activos y pasivos que se vayan a recibir o pagar con una cantidad determinada o determinable de unidades monetarias. Se incluyen, entre otros, los préstamos y partidas a cobrar, los débitos y partidas a pagar y las inversiones en valores representativos de deuda que cumplan los requisitos anteriores.
- *Partidas no monetarias*: son los activos y pasivos que no se consideren partidas monetarias, es decir, que se vayan a recibir o pagar con una cantidad no determinada ni determinable de unidades monetarias. Se incluyen, entre otros, los inmovilizados materiales, inversiones inmobiliarias, el fondo de comercio y otros inmovilizados intangibles, las existencias, las inversiones en el patrimonio de otras empresas que cumplan los requisitos anteriores, los anticipos a cuenta de compras o ventas, así como los pasivos a liquidar mediante la entrega de un activo no monetario.

De acuerdo con la norma citada, y en relación con su valoración inicial, *“toda transacción en moneda extranjera se convertirá a moneda funcional, mediante la aplicación al importe en moneda extranjera, del tipo de cambio de contado, es decir, del tipo de cambio utilizado en las transacciones con entrega inmediata, entre ambas monedas, en la fecha de la transacción, entendida como aquella en la que se cumplan los requisitos para su reconocimiento”*. No obstante, es posible *“utilizar un tipo de cambio medio del periodo (como máximo mensual) para todas las transacciones que tengan lugar durante ese intervalo, en cada una de las clases de moneda extranjera en que éstas se hayan realizado, salvo que dicho tipo haya sufrido variaciones significativas durante el intervalo de tiempo considerado”*.

Por lo que se refiere a su valoración posterior, la NRV 11.^a distingue entre partidas monetarias y partidas no monetarias.

En relación con las primeras, señala que se valorarán al cierre del ejercicio aplicando el tipo de cambio de cierre, siendo tal el *tipo de cambio medio de contado, existente en esa fecha*.

Desde una perspectiva contable, *las diferencias de cambio, tanto positivas como negativas, que se originen en este proceso, así como las que se produzcan al liquidar dichos elementos patrimoniales, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que surjan*.

No obstante, y como caso particular, la propia NRV 11.^a se refiere a los activos financieros de carácter monetario clasificados como disponibles para la venta, donde la determinación de las diferencias de cambio, se realiza *como si dichos activos se valorasen al coste amortizado en la moneda extranjera, de forma que las diferencias de cambio serán las resultantes de las variaciones en dicho coste amortizado como consecuencia de las variaciones en los tipos de cambio, independientemente de su valor razonable*. Las diferencias de cambio así calculadas se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que surjan, mientras que los otros cambios en el importe en libros de estos activos financieros se reconocerán directamente en el patrimonio neto de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2.6.2 de la norma relativa a instrumentos financieros.

En cuanto a las segundas, partidas no monetarias, la norma diferencia entre las valoradas a coste histórico y las valoradas a valor razonable. Así:

- *Partidas no monetarias valoradas a coste histórico*: Se aplica el tipo de cambio de la fecha de la transacción.

En el momento de la amortización de un activo denominado en moneda extranjera, la NRV 11.^a prevé que “las dotaciones a la amortización se calcularán sobre el importe en moneda funcional aplicando el tipo de cambio de la fecha en que fue registrado inicialmente”.

De particular importancia resulta la valoración del patrimonio neto de una empresa participada corregido, en su caso, por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de valoración, determinando la norma que “se aplicará el tipo de cambio de cierre al patrimonio neto y a las plusvalías tácitas existentes a esa fecha”, estableciendo una previsión en caso de empresas extranjeras afectadas por altas tasas de inflación.

- *Partidas no monetarias valoradas a valor razonable*: Se aplica el tipo de cambio de la fecha de determinación del valor razonable, de forma que si las ganancias o pérdidas se deben reconocer, respectivamente, en el patrimonio neto o en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, cualquier diferencia de cambio, incluida en esas pérdidas o ganancias, también se reconocerá, a su vez, en el patrimonio neto o en el resultado del ejercicio.

Dado que ni el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS) ni su normativa de desarrollo introducen matiz alguno en la materia, y atendiendo a lo establecido en el artículo 10.3 TRLIS en relación con la determinación del resultado contable, cabe considerar que las diferencias negativas se consideren fiscalmente deducibles y las positivas como imponibles, tanto en relación con las partidas monetarias como con las no monetarias.

2. Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio (NRV 17.^a)

Cabe entender por éstas las transacciones *que, a cambio de recibir bienes o servicios, incluidos los servicios prestados por los empleados, sean liquidadas por la empresa con instrumentos de patrimonio propio o con un importe que esté basado en el valor de instrumentos de patrimonio propio, tales como opciones sobre acciones o derechos sobre la revalorización de las acciones*.

Por lo que se refiere a su reconocimiento, la NRV 17.^a establece que se reconocerán como activo o gasto los bienes o servicios recibidos en el momento de su obtención, registrando, por otro lado y si la transacción se liquida con instrumentos de patrimonio, el correspondiente incremento en el patrimonio neto (en su caso, si aquella se liquidase

con un importe basado en el valor de instrumentos de patrimonio, el correspondiente pasivo).

Fiscalmente, y en términos de deducibilidad del posible gasto por el servicio recibido, no existe especialidad alguna, por lo que se debe considerar como deducible.

La norma puntualiza, dependiendo de si la opción de pago/cobro reside en la empresa o en el prestador o proveedor de bienes o servicios, el modo de reconocer la transacción. *Así, si la empresa tuviese la opción de hacer el pago con instrumentos de patrimonio o en efectivo, deberá reconocer un pasivo en la medida en que la empresa hubiera incurrido en una obligación presente de liquidar en efectivo o con otros activos; en caso contrario, reconocerá una partida de patrimonio neto. Si la opción corresponde al prestador o proveedor de bienes o servicios, la empresa registrará un instrumento financiero compuesto, que incluirá un componente de pasivo, por el derecho de la otra parte a exigir el pago en efectivo, y un componente de patrimonio neto, por el derecho a recibir la remuneración con instrumentos de patrimonio propio.*

Por su parte, las transacciones con empleados que se liquiden con instrumentos de patrimonio a reconocer se valoran por el valor razonable de los instrumentos de patrimonio cedidos, referido a la fecha del acuerdo de concesión.

Las transacciones liquidadas con instrumentos de patrimonio que tengan como contrapartida bienes o servicios distintos de los prestados por los empleados se valorarán, si se puede estimar con fiabilidad, por el valor razonable de los bienes o servicios en la fecha en que se reciben. Por el contrario, si éste no se puede estimar con fiabilidad, los bienes o servicios recibidos y el incremento en el patrimonio neto se valorarán al valor razonable de los instrumentos de patrimonio cedidos, referido a la fecha en que la empresa obtenga los bienes o la otra parte preste los servicios.

En las transacciones que se liquiden en efectivo, los bienes o servicios recibidos y el pasivo a reconocer se valorarán al valor razonable del pasivo, referido a la fecha en la que se cumplan los requisitos para su reconocimiento.

Posteriormente, y hasta su liquidación, el pasivo correspondiente se valorará, por su valor razonable en la fecha de cierre de cada ejercicio, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias cualquier cambio de valoración ocurrido durante el ejercicio.

Desde la perspectiva fiscal, y en la medida que desde el plano contable se ha incurrido en un gasto de personal, es preciso distinguir entre la liquidación de dicho gasto en efectivo o mediante instrumentos de patrimonio. En este sentido téngase en cuenta la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos, V0408-09, de 26-02-09.

De este modo, si la liquidación es en efectivo, habrá que tener en cuenta lo establecido en el artículo 13, apartado 3, TRLIS, en virtud del cual, los gastos que no hubieran resultado fiscalmente deducibles, se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que se aplique la provisión a su finalidad. Es decir, a medida que se produce el devengo contable del gasto de personal, será preciso efectuar los pertinentes ajustes extracontables positivos (mientras el gasto no es fiscalmente deducible), practicando un ajuste extracontable en sentido contrario con ocasión del pago.

Si el gasto se liquida mediante instrumentos de patrimonio, el artículo 19, apartado 5, TRLIS (en su redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio) señala que *los gastos por provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, serán imputables en el período impositivo en que se abonen las prestaciones. La misma regla se aplicará respecto de las contribuciones*

para la cobertura de contingencias análogas a la de los planes de pensiones que no hubieren resultado deducibles. Su último párrafo añade: asimismo, los gastos de personal liquidados mediante la entrega de instrumentos de patrimonio a que se refiere el párrafo f apartado 1 del artículo 13 de esta Ley, serán deducibles en el período impositivo en que se entreguen dichos instrumentos. En consecuencia, y al igual que en el caso anterior, se efectuarán los correspondientes ajustes extracontables positivos en tanto los instrumentos de patrimonio no hayan sido objeto de entrega, practicando un ajuste negativo en el ejercicio en que se produce la entrega de los mismos.

LA PROBLEMÁTICA PENDIENTE DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS MINORISTAS DE DETERMINADOS HIDROCARBUROS

María del Carmen Cámara Barroso

Universidad de Jaén

1. El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en el ordenamiento jurídico español

Ya en el *Informe para la reforma del sistema de financiación autonómica*, elaborado por la Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas aplicable a partir de 2002, se contemplaba, como anexo, en las cuestiones planteadas por el Presidente de la Comisión –Prof. Lasarte– al Director de Política Fiscal de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea –Michel Aujean–, la posibilidad de creación de nuevas figuras de la imposición indirecta que abrieran nuevas perspectivas a la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas¹. En respuesta a estas cuestiones, el citado Director General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea, en contestación de 14 de junio de 2001, afirmó que España podría crear nuevos impuestos nacionales sobre los hidrocarburos bajo tres condiciones²: (i) que el objetivo perseguido fuera otro que el presupuestario; (ii) que el impuesto fuera exigible en el momento de la puesta a consumo; y (iii) que no se establecieran tipos de gravamen diferentes en las Comunidades Autónomas en respeto a la legislación de la Unión Europea.

En este contexto surge, unos meses después, la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que en su artículo 9, y con aplicación desde el 1 de enero de 2002, fecha a partir de la cual comenzó también a surtir efecto el nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas diseñado por la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, creó el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (en adelante IVMDH), con la condición de impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas y quedando afectada su recaudación a la cobertura de gastos en materia de sanidad (por lo que es popularmente conocido como *céntimo sanitario*) y, en su caso, de actuaciones medioambientales. Así, el IVMDH, pese a ser un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de determinados hidrocarburos, gravando en fase única las ventas minoristas de los productos comprendidos en su ámbito objetivo³, no se incluye

¹ Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas aplicable a partir de 2002: *Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, págs. 195-215.

² Condiciones que, posteriormente, han sido sobradamente reiteradas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la interpretación dada por el mismo al artículo 3.2 de la antigua Directiva 92/12/CEE, de 25 de febrero de 2002, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de los impuestos especiales, y que detallamos en las páginas siguientes.

³ El objeto de este impuesto lo constituyen las ventas minoristas de gasolina, gasóleo, fuelóleo y queroseno no utilizado como combustible de calefacción. También se incluyen dentro del mismo los hidrocarburos líquidos distintos de los anteriores utilizados para calefacción, y cualquier otro producto que, a excepción del gas natural, del metano, del gas licuado del petróleo, demás productos equivalentes y aditivos para carburantes contenidos en envases de capacidad no superior a un litro, se destine a ser utilizado como carburante o para aumentar el volumen final de un carburante.

dentro de los impuestos especiales, regulados en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

A medida que las Comunidades Autónomas han ido asumiendo competencias, por ejemplo en materia de sanidad, se ha hecho cada vez más evidente la necesidad de transferencia, por parte del Estado, de los fondos necesarios para que éstas atiendan a la financiación de sus servicios. El mandato contenido en el artículo 157 de la Constitución Española, donde se enumeran los recursos de que disponen las Comunidades Autónomas para el desarrollo y ejecución de sus competencias, y entre los que se encuentran los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, se completó con la aprobación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante LOFCA)⁴ y con los Estatutos de Autonomía como marco orgánico general por el que se rige la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas.

Por su parte, la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas, de misma fecha que la Ley 21/2001 y la Ley 24/2001, introdujo, en el artículo 11 de la LOFCA, la posibilidad de cesión total a las Comunidades Autónomas del IVMDH. En estrecha conexión con este precepto, en el apartado segundo del artículo 19 de la LOFCA, se establece la posibilidad de cada Comunidad Autónoma de asumir, en los términos que se establezcan en la Ley que regule la cesión de los tributos, competencias normativas en la regulación de los tipos de gravamen y en la aplicación del IVMDH; pese a ello, las funciones inherentes a la gestión de este impuesto continúan siendo ejercidas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria hasta que no se proceda, a instancia de la Comunidad Autónoma, al traspaso de los servicios adscritos a dichos tributos.

Este marco orgánico general se vio completado y desarrollado por la Ley 21/2001, derogada, salvo en lo dispuesto en las disposiciones transitorias, por la disposición derogatoria de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, como ley reguladora de la cesión de tributos y, en particular, de la cesión a las Comunidades Autónomas del IVMDH. A este fin, estableció en su artículo 44 las competencias normativas que las Comunidades Autónomas podían asumir sobre el tipo de gravamen autonómico del IVMDH, competencias que, en la actualidad, se recogen en el artículo 52 de la Ley 22/2009⁵. En el siguiente cuadro se resumen los tipos impositivos vigentes, estatales y autonómicos, aplicables por el IVMDH:

⁴ La redacción actual de la LOFCA viene dada por la modificación operada en la misma a través de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas. Dicha Ley ha procedido al incremento de los porcentajes de cesión de los tributos parcialmente cedidos (IRPF, IVA e IIEE), así como al aumento de las competencias normativas en materia de IRPF. Debido a la existencia de las directivas de armonización de la Unión Europea en materia de imposición indirecta, no se han cedido a las Comunidades Autónomas competencias normativas ni en relación al IVA ni con los Impuestos Especiales sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas, sobre Hidrocarburos y sobre las Labores del Tabaco. En relación con la ampliación de los porcentajes de cesión, y en lo que nos interesa, se produce una elevación en el IVA, del 35 al 50 por 100, y en los Impuestos Especiales de Fabricación sobre la Cerveza, el Vino y Bebidas Fermentadas, Productos Intermedios, Alcohol y Bebidas Derivadas, Hidrocarburos y Labores del Tabaco, del 40 al 58 por 100.

⁵ El artículo 9 de la Ley 24/2001 dispone que el tipo de gravamen aplicable a cada producto gravado se forma mediante la suma de los tipos estatal y autonómico, siendo el autonómico aquel que, conforme a lo previsto en la Ley que regule la cesión de tributos a la Comunidad Autónoma, sea aprobado por la Comunidad Autónoma. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado tipo alguno, el tipo de

	Tramo Estatal ⁶ Art. 9 (Ley 24/2001) €por 1.000 litros*	Tramo Autonómico ⁷ Art. 52 (Ley 22/2009) €por 1.000 litros*
Gasolinas	24	0-48
Gasóleo de uso general	24	0-48
Gasóleo de usos especiales y de calefacción	6	0-12
Fuelóleo	1	0-2
Queroseno de uso general	24	0-48

* Excepto en el caso del fuelóleo (€por tonelada).

En las siguientes páginas trataremos de analizar el controvertido IVMDH, inmerso en un procedimiento de infracción iniciado por la Comisión Europea en 2008, a luz de la normativa de la Unión Europea, para después ofrecer las alternativas fiscales a su discutido régimen jurídico. Por último, señalaremos las principales conclusiones derivadas de nuestro trabajo de investigación.

2. El IVMDH y la Unión Europea: el procedimiento de infracción abierto por la Comisión contra España

En nota de prensa de 6 de mayo la Unión Europea comunicó que la Comisión había tomado medidas contra España en relación con la aplicación del IVMDH, mediante notificación formal, en forma de Dictamen motivado, no público, dentro del procedimiento de infracción del artículo 226 del antiguo Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, vigente en el momento de iniciación del procedimiento⁸, previendo incluso la remisión de este asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea si en el plazo de dos meses España no adoptaba las medidas oportunas. De momento la Comisión Europea no ha enviado el caso, y tampoco parece inminente que lo haga, al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con una aparente voluntad de alargar cuanto sea posible el procedimiento, confiando en la reforma a operar por España.

gravamen del impuesto será únicamente el estatal. Hasta el momento han sido ocho las Comunidades Autónomas, sin tener en cuenta los regímenes forales de Navarra y el País Vasco, que han hecho uso de su capacidad normativa para aplicar el tramo autonómico del impuesto: Andalucía, Asturias, Castilla-La Mancha, Cataluña, Extremadura, Galicia, Madrid, Murcia y Valencia. La mayoría de ellas han optado por establecer en el tramo autonómico del tributo un gravamen equivalente al exigido a nivel estatal (2,4 céntimos), sin llegar a agotar el máximo permitido en la actualidad para ellas (4,8 céntimos).

⁶ Los tipos estatales, que en virtud del artículo 9 de la Ley 24/2001 pueden ser actualizados cada año en la Ley de Presupuestos Generales del Estado, han permanecido inalterados desde la creación del IVMDH en 2002.

⁷ En 2002, momento en el que nace el IVMDH, el tramo autonómico, que fue aumentado en 2006, con anterioridad a la reforma establecida por la Ley 22/2009, por la Ley 25/2006, de 17 de julio, por la que se modifica el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales y del sistema portuario y se aprueban medidas tributarias para la financiación sanitaria y para el sector del transporte por carretera, era mucho inferior: (i) gasolinas: 0-10 € por 1.000 litros; (ii) gasóleo uso general: 0-10 € por 1.000 litros; (iii) gasóleos usos especiales y calefacción: 0-2,50 € por 1.000 litros; (iv) fuelóleos: 0-0,40 € por tonelada; (v) queroseno uso general: 0-10 € por 1.000 litros; y (vi) queroseno de calefacción (suprimido por Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social): 0-2,50 € por 1.000 litros. Como ya hemos señalado, en el caso de que la Comunidad Autónoma no hubiese procedido a la aprobación de tipo alguno, el tipo de gravamen estaba formado únicamente por el estatal. En este sentido, Ruiz Almendral considera que, en la práctica, el IVMDH se configura como un recargo, ya que la Comunidad solo percibe el tramo autonómico cuando legisla ("Diez preguntas sobre los impuestos cedidos", *Quincena Fiscal*, n.º 17, 2004, págs. 39 y ss.).

⁸ Procedimiento de infracción que, actualmente, tras la reforma operada por el Tratado de Lisboa, de 13 de diciembre de 2007, por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, se regula en el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

El artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (artículo 226 del antiguo Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea) regula el denominado “recurso por incumplimiento”, al que se puede acudir cuando los Estados miembros no cumplen sus obligaciones con arreglo al Derecho de la Unión Europea. En una primera etapa, de carácter precontencioso, la Comisión puede solicitar al Estado miembro que le comunique sus observaciones sobre el problema de que se trata. En un segundo momento, la Comisión emite un dictamen motivado donde se pronuncia sobre la infracción e insta a que se le ponga fin en el plazo que ésta estime conveniente. Por último, en caso de no atenerse a dicho dictamen en el plazo determinado, la Comisión puede recurrir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea⁹.

En concreto, la Comisión entiende que el IVMDH no cumple con los requisitos establecidos en el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE, derogada por la Directiva 2008/118/CE, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, por las siguientes razones¹⁰: (i) el devengo no se ajusta al del impuesto especial armonizado, esto es, el Impuesto sobre Hidrocarburos, regulado dentro del ordenamiento jurídico español por Ley 38/1992, por no tener lugar en el momento en que los productos dejan el último depósito fiscal, sino en una fase posterior cuando los productos se venden al consumidor en las estaciones de servicio; y (ii) considera que el objetivo principal del impuesto es fortalecer la autonomía de las Comunidades Autónomas proporcionándoles los medios necesarios para aumentar sus ingresos tributarios, lo que nada tiene que ver con el significado que la expresión “finalidad específica” tiene en la Directiva.

En primer lugar procede examinar si un tributo como el IVMDH persigue una finalidad específica en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE, esto es, un objetivo distinto del estrictamente presupuestario. Pues bien, el aumento de la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas, entendida como una mayor autonomía tributaria de éstas, efecto provocado por la creación del IVMDH como impuesto que nace con vocación de cesión total a las Comunidades Autónomas, constituye un objetivo puramente presupuestario que no puede, por sí solo, constituirse en finalidad específica en el sentido de dicho precepto.

Serna Rodríguez y Rodríguez Olivares entienden, en este sentido, que precisamente el motivo de que se utilizara para la creación de este tributo una Ley de Acompañamiento a la Ley de Presupuestos, de carácter instrumental y con un proceso abreviado de aprobación, ha sido la urgencia en la aprobación del modelo de financiación autonómica diseñado por la Ley 21/2001¹¹. En este sentido, Caamaño Anido entiende como dudosa la constitucionalidad, en consonancia con la prohibición del artículo 134.7 de la Constitución Española de que una Ley de Presupuestos pueda crear tributos, de la utilización de una Ley de acompañamiento como instrumento legislativo ordinario para

⁹ En la práctica esto significa que la Comisión Europea tiene potestad discrecional para iniciar el procedimiento de infracción, recurrir al Tribunal de Justicia y decidir en qué momento lo hace.

¹⁰ El artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE permitía que los productos objeto de los impuestos especiales (alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco) pudieran estar gravados por otros impuestos indirectos de finalidad específica a condición de que respetasen las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto. A pesar de que el contenido del derogado artículo 3.2 se incluye en el actual artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CEE, en el texto hacemos referencia al texto primitivo por ser el vigente en el momento del nacimiento del IVMDH en el ordenamiento jurídico español.

¹¹ Serna Rodríguez, A. y Rodríguez Olivares, R.: “El Impuesto sobre la Venta Minorista de Determinados Hidrocarburos desde una perspectiva comunitaria”, *Crónica Tributaria*, n.º 110, 2004, págs. 158-159.

la creación de un tributo como el IVMDH¹²; aún más cuando, pese a no tratarse de un impuesto armonizado, no existe impedimento alguno para que se hubiese regulado por Ley 38/1992.

En concreto, los rendimientos que se derivan del presente impuesto quedan afectados a la financiación de gastos de naturaleza sanitaria, y la parte de los recursos derivados de los tipos de gravamen autonómicos “podrán” (término utilizado en el preámbulo de la Ley) dedicarse a financiar actuaciones medioambientales. En una primera aproximación resulta extraño el carácter residual que se deja a la afectación de la recaudación del impuesto a la protección del medio ambiente, ya que entendemos que es más fácil conectar los efectos nocivos del consumo de estos productos con las políticas medioambientales que con las sanitarias. En este sentido son muy significativas las palabras de Herrera Molina, al considerar que la mera afectación de sumas recaudadas, en este caso a la sanidad y con un carácter más que secundario a las políticas medioambientales, constituye una nota externa a la estructura del tributo que no basta para atribuirle el calificativo de extrafiscal¹³.

Al hilo de esta cuestión, y en opinión de Borrero Moro, en las exenciones del IVMDH tampoco se encuentra ningún atisbo de finalidad extrafiscal en orden a incentivar la reducción de los costes sanitarios y ambientales provocados por el consumo de hidrocarburos¹⁴; no encontramos justificación al hecho de que el IVMDH no haya otorgado un trato diferenciado a los biocarburantes, en el sentido del artículo 50 bis de la Ley 38/1992, que ofrece para éstos un tipo cero, al menos, hasta 31 de diciembre de 2012, más aún cuando se utilizó para la eliminación del queroseno utilizado como combustible de calefacción, dada su escasa recaudación en comparación con el coste de su gestión, la Ley 53/2002, mismo texto que introdujo el artículo 50 bis en la Ley 38/1992.

En lo que a devengo del tributo se refiere, segundo de los aspectos sometidos a examen por parte de la Comisión, mientras que el Impuesto sobre Hidrocarburos se devenga a la salida de los productos del depósito fiscal con destino al establecimiento minorista (por ejemplo, estación de servicio), el IVMDH se devenga en un momento posterior, cuando los productos son vendidos en el establecimiento minorista. Así, el IVMDH se devenga en el momento en que el producto vendido es puesto a disposición del adquirente o, en su caso, en el de su autoconsumo¹⁵, siempre que se haya ultimado el régimen suspensivo del Impuesto sobre Hidrocarburos, por lo que entendemos que no respeta las normas generales relativas al devengo de los impuestos especiales desde el momento en que se percibe únicamente en la fase de venta al consumidor, y no en el momento de puesta a consumo como establecía el artículo 6 de la derogada Directiva 92/12/CEE (artículo 7 de la Directiva 2008/118/CE).

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en Sentencia de 25 de septiembre de 2003¹⁶, señaló que aunque el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE no exige

¹² Caamaño Anido, M.: “Tres notas sobre el nuevo Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos”, *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 227, 2002, pág. 164.

¹³ Herrera Molina, P. M.: *Derecho Tributario Ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 58.

¹⁴ Borrero Moro, C. J.: “La necesaria reconversión del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en el sistema de financiación autonómico”, *Crónica Tributaria*, n.º 137, 2010, pág. 90.

¹⁵ En las importaciones el impuesto se devenga en el momento en que los productos comprendidos en el ámbito objetivo quedan a disposición de los importadores.

¹⁶ En el asunto C-437/01, Comisión de las Comunidades Europeas contra la República Italiana.

a los Estados miembros el respeto de todas las normas relativas a los impuestos especiales en materia de determinación de la base imponible, liquidación, devengo y control del impuesto, sí se debe respetar la sistemática general de las normas reguladoras de los impuestos especiales, lo que entendemos que no hace el IVMDH.

Como supuesto parecido, de introducción en el ordenamiento jurídico español de un impuesto indirecto sin la existencia de ninguna directiva comunitaria que obligue a ello, podemos citar el Impuesto sobre la Electricidad regulado por Ley 38/1992, que en el momento de su nacimiento no se encontraba armonizado a nivel europeo¹⁷. Pese a la similitud del caso, en los años en que dicho impuesto formó parte de nuestro Sistema Tributario como impuesto no armonizado, no dio lugar a la iniciación por parte de la Comisión de ningún procedimiento de infracción por respetar éste la entonces vigente Directiva 92/12/CEE. De este hecho se desprende la idea de que lo que la Comisión castiga no es el impuesto no armonizado en sí, sino las características concretas que presenta el IVMDH en cuanto a devengo y finalidad específica se refiere. Además, como impuesto especial no armonizado, también existe en nuestro ordenamiento el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte que, aunque no se incluye dentro de los Impuestos Especial de Fabricación, y por tanto no recae sobre el objeto de la derogada Directiva 92/12/CEE, se rige por lo dispuesto en la Ley 38/1992, y es perfectamente compatible con la normativa reguladora del IVA¹⁸.

Pese a la evidente incompatibilidad que presenta este impuesto con la normativa de la Unión Europea, sigue siendo de plena aplicación en nuestro ordenamiento jurídico y estamos a la espera de recibir alguna noticia de las instituciones de la Unión Europea acerca del estado de la cuestión en el seno de la Unión Europea. Por último, señalar que el Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de 21 de septiembre de 2010¹⁹, desestimó una solicitud de devolución por ingresos indebidos de las cuotas soportadas por la repercusión del IVMDH en base a que en la fecha de solicitud, y hasta el momento, este impuesto está vigente en el ordenamiento jurídico español²⁰. Esto viene a decir que el Dictamen de la Comisión no ha producido ningún efecto sobre la vigencia y eficacia de la norma dictada por el legislador español; de hecho, tres Comunidades Autónomas (Andalucía, Extremadura y Murcia) han legislado el tramo

¹⁷ Introducido en la Ley 38/1992 a través de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. Cuando surge en España lo único que existía en ese momento, a nivel europeo, era una propuesta de Directiva de 1997, por la que se reestructuraba el marco comunitario para la tributación de los productos energéticos –COM(97) 30 final, de 12 de marzo de 1997–, que, finalmente, terminó convirtiéndose en la Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, que sometió a la electricidad a unos niveles mínimos de imposición obligatorios en todos los Estados miembros.

¹⁸ El artículo 33 de la derogada Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios – Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, vigente en el momento del nacimiento del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, disponía que la Directiva no se oponía al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros, sobre juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tuviera carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que dichos impuestos, derechos o gravámenes no dieran lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera. (Esta regulación se encuentra actualmente situada en el artículo 401 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido).

¹⁹ Resolución n.º 00/5441/2009.

²⁰ Además, la devolución del importe pagado por el impuesto se hace difícil debido a que los proveedores sujetos al IVMDH han repercutido el impuesto sobre unos consumidores que, en la mayoría de los casos, no conservarán factura de la operación, con lo que se hace imposible el reembolso del impuesto.

autonómico del céntimo sanitario en su territorio con posterioridad al referido Dictamen.

3. Alternativas fiscales al problemático régimen jurídico del IVMDH

Como ya apuntaba el profesor López Espadafor, no resulta coherente la creación del IVMDH ante una puntual necesidad de financiación, no siendo además ésta la vía la más adecuada para ello, dado el aumento que provoca en la ya excesiva presión fiscal sobre los carburantes²¹. A nuestro entender, mucho más razonable ha sido la regulación dada por el Real Decreto-Ley 12/2005, de 16 de septiembre, por el que se aprueban determinadas medidas urgentes en materia de financiación sanitaria, que contempla, entre sus preceptos, un incremento de la fiscalidad que grava el consumo de bebidas alcohólicas y las labores del tabaco. Esta medida, a diferencia de lo que ocurre con el IVMDH, resulta coherente con la finalidad perseguida, al incidir sobre productos cuyo consumo puede ser nocivo para la salud y, por tanto, generadores de gasto sanitario. De esta manera, tal incremento produce el doble efecto de proporcionar fondos que financien el gasto sanitario a la vez que el propio gasto se reduce en la medida en que el consumo de dichos productos se desincentiva. En este sentido, si la finalidad real de este impuesto hubiera sido de carácter extrafiscal, como instrumento de la política sanitaria, habría sido más lógica la creación de un impuesto específico que hubiera gravado las ventas minoristas de productos como el tabaco o bebidas alcohólicas.

Las Leyes 16 a 30/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a las diferentes Comunidades Autónomas de España y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión, han recogido, en sus preámbulos, el compromiso del Gobierno, en el marco del actual procedimiento de la Comisión Europea sobre el IVMDH, a proponer la modificación de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, para que, si fuera necesario, pudiera sustituirse este impuesto por suplementos autonómicos de tipos sobre determinados productos sujetos al Impuesto sobre Hidrocarburos, con neutralidad financiera. Asimismo, se recoge el compromiso del Gobierno de trabajar con las Instituciones de la Unión para que las normas europeas permitan el ejercicio de capacidad normativa de las Comunidades Autónomas en la fase minorista del IVA con destino exclusivo a los consumidores finales.

Analizando minuciosamente esta declaración de intenciones obtenemos las siguientes conclusiones: (i) es posible que la Comisión haya decidido no enviar el caso al Tribunal de Justicia de la Unión Europea en previsión de la futura creación de una Directiva en materia de fiscalidad de la energía, que sustituya a la actual Directiva 2003/96/CE, y ante la necesidad de contar con el apoyo de España al aprobarse las disposiciones sobre armonización fiscal mediante la regla de la unanimidad, apoyo que previsiblemente podría ser negado en caso de haberse obligado a España a la eliminación del IVMDH; y (ii) si la propuesta de cesión de capacidad normativa a las Comunidades Autónomas en la fase minorista del IVA, carente de total racionalidad, llegara a buen puerto, chocando totalmente con la actual filosofía de la armonización de la Unión Europea, se dejaría en evidencia la pretensión de una mayor recaudación por parte de la Unión Europea, al constituir ciertos ingresos en base al IVA un recurso propio de ésta, aumento de recaudación que se estaría consiguiendo a día de hoy con el IVMDH, al incluirse el importe de este gravamen en la base imponible del IVA, con lo que se incrementa la

²¹ López Espadafor, C. M.: “Los impuestos de titularidad estatal creados específicamente para ser cedidos a las Comunidades Autónomas: el ejemplo del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos”, *Revista de estudios jurídicos*, n.º 7, 2006, pág. 105.

cantidad que la Unión recibe por este concepto y se entiende así el retraso de la actuación de la Comisión en este punto.

Por otra parte, Checa González considera que la conversión de determinados impuestos cedidos, como es el caso del IVMDH, en propios de las Comunidades Autónomas implicaría la consecución de una mayor autonomía financiera de éstas²². Así, entendemos que el artículo 6.2 de la LOFCA, que prohíbe que los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas recaigan sobre hechos imposables gravados por el Estado, no se opondría a la creación de un hipotético impuesto que gravara las ventas minoristas de determinados hidrocarburos por parte de alguna Comunidad Autónoma, ya que aunque el objeto de gravamen de ambos impuestos sea el consumo, el hecho imponible de uno y otro son diferentes, la fabricación en el caso del impuesto nacional, y las ventas minoristas en el caso del supuesto impuesto autonómico. Aunque esta alternativa daría solución al problema de la compatibilidad con el artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE, al no tratarse ya de un impuesto nacional sino autonómico, entendemos que se trata de una solución parcial y de difícil aplicación por parte de las Comunidades Autónomas, y que provocaría entre ellas, en el caso de que se adoptara por algunas y no por otras, el problema del turismo de gasolinera, realizado por los consumidores para repostar en las Comunidades Autónomas donde el precio de los carburantes fuera menor.

4. Conclusiones

De forma resumida podemos decir que en materia de fiscalidad de los hidrocarburos incide: (i) el Impuesto sobre Hidrocarburos y el Impuesto sobre el Valor añadido como impuestos estatales armonizados conforme a directivas de la Unión Europea y cedidos parcialmente a las Comunidades Autónomas sin competencias normativas; y (ii) el IVMDH, como impuesto no armonizado y totalmente cedido a las Comunidades Autónomas con competencias normativas sobre una parte de la cuantificación del mismo. Aunque el Impuesto sobre Hidrocarburos se configure sobre la fabricación y el IVMDH sobre las ventas minoristas, ambos suponen un aumento de la presión fiscal existente sobre los carburantes a añadir a la carga del impuesto sobre el consumo en general, esto es, el IVA²³.

En palabras de López Espadafor, todo induce a pensar que con la creación del IVMDH no se ha perseguido la búsqueda de mayores fondos para la sanidad en función de hipotéticos gastos ocasionados por el consumo de carburantes, sino la obtención de mayores ingresos para la financiación de la sanidad en general²⁴. En este sentido, Álvarez García y Jorge García-Inés entienden que la afectación de la recaudación obtenida por el IVMDH a la sanidad carece de argumentación teórica al no existir un vínculo estrecho entre el consumo de carburante y la sanidad²⁵.

²² Checa González, C.: “Consideraciones ante la modificación de la LOFCA por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre”, *Quincena Fiscal*, n.º 3, 2010, pág. 56.

²³ Además, y al igual que ocurre con el Impuesto sobre Hidrocarburos, se produce una sobreimposición, al pagarse impuesto sobre impuesto, ya que el tipo de gravamen del IVA se aplica a la cuota del IVMDH. Así, el artículo 78.2.4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que se incluirán en la base imponible de este Impuesto “los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido”.

²⁴ López Espadafor, C. M.: “Consideraciones acerca del establecimiento del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 1, 2002, pág. 94.

²⁵ Álvarez García, S. y Jorge García-Inés, M.: “Una valoración del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos”, *Documentos de Trabajo. Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 20, 2007, pág. 13.

En nuestra opinión, la creación de este impuesto viene a confirmar la mera finalidad recaudatoria de la actual imposición sobre los hidrocarburos. Si realmente esa pretendida finalidad extrafiscal de esta imposición fuera tal, hubiera tenido mucho más sentido que en 2002, en lugar de proceder a la creación del IVMDH, se hubieran aumentado los tipos de gravamen del Impuesto sobre Hidrocarburos. En este punto coincidimos con el profesor López Espadafor, que entiende como necesaria una reordenación del Impuesto sobre Hidrocarburos, mediante la aplicación de distintas medidas a los diferentes productos en función de sus emisiones de CO₂, gravando más duramente aquellos que contaminen en mayor medida²⁶.

Es más, entendemos que el actual Impuesto sobre Hidrocarburos, regulado por la Ley 38/1992, es susceptible de fácil aumento, al menos para los productos más dañinos para el medio ambiente, por situarse sus niveles de imposición por debajo de la media de sus países vecinos, con lo que sus intercambios comerciales no se verían afectados en gran medida. Entendemos que esta opción no se barajó por el legislador español en 2002 por tratarse de un tributo parcialmente cedido (40 por 100 en el momento de nacimiento del IVMDH) y sin capacidad normativa para las Comunidades Autónomas, con lo que no se hubieran logrado los objetivos pretendidos por el nuevo sistema de financiación diseñado por la Ley 21/2001.

Consideramos que con la creación de un impuesto con las características del IVMDH se pone en peligro la armonización fiscal en materia de imposición indirecta y con ello la consecución de los objetivos del mercado único o interior. Es evidente que la cesión de las competencias normativas de este impuesto rompe con los objetivos perseguidos por la armonización fiscal en el marco de la Unión Europea.

Por ello, era evidente el inicio por la Comisión Europea del procedimiento de infracción del artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea²⁷, y con ello queda abierta la puerta al recurso al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, no sólo en virtud de la citada Directiva 92/12/CEE, sino en virtud incluso del Derecho Originario de la Unión, por obstaculizarse la consecución del mercado único e incluso de las políticas en materia de medio ambiente por no utilizarse la fiscalidad de los carburantes a tal fin, sino para aumentar los recursos de que disponen las Comunidades Autónomas para hacer frente a sus competencias en materia de sanidad. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en Sentencia de 9 de marzo de 2000²⁸, ya señaló que la finalidad de la limitación establecida en el artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE es precisamente la de evitar que los impuestos indirectos no armonizados obstaculicen indebidamente los intercambios, lo que entendemos que se produce con el IVMDH, al existir la posibilidad de que cada Comunidad Autónoma establezca su propio tipo.

Para concluir, traemos aquí las palabras de López Espadafor, que considera que la finalidad de la imposición sobre los hidrocarburos en su configuración actual es principalmente la de recaudar y no tanto la de impedir la contaminación²⁹.

²⁶ López Espadafor, C. M.: “La búsqueda de menores emisiones de CO₂ a través del Impuesto sobre Hidrocarburos”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 2, 2010, pág. 119.

²⁷ Artículo 226 del antiguo Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea.

²⁸ En el asunto C-437/97, *Evangelischer Krankenhausverein Wien v Abgabenberufungskommission Wien and Wein & Co. HandelsgesmbH v Oberösterreichische Landesregierung*.

²⁹ López Espadafor, C.M.: “Gasóleo «versus» gasolina en el plano fiscal”, *Quincena Fiscal*, n.º 5, 2010, pág. 31.

Bibliografía

- Álvarez García, S. y Jorge García-Inés, M.: “Una valoración del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos”, *Documentos de Trabajo*. Instituto de Estudios Fiscales, n.º 20, 2007.
- Borrero Moro, C. J.: “La necesaria reconversión del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en el sistema de financiación autonómico”, *Crónica Tributaria*, n.º 137, 2010, págs. 67-91.
- Caamaño Anido, M. A.: “Tres notas sobre el nuevo Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos”, Estudios Financieros. *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 227, 2002, págs. 157-174.
- Checa González, C.: “Consideraciones ante la modificación de la LOFCA por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre”, *Quincena Fiscal*, n.º 3, 2010, págs. 43-58.
- Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas aplicable a partir de 2002: *Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómico*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002.
- Herrera Molina, P. M.: *Derecho Tributario Ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000.
- López Espadafor, C. M.: “Consideraciones acerca del establecimiento del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 1, 2002, págs. 89-111.
- “Los impuestos de titularidad estatal creados específicamente para ser cedidos a las Comunidades Autónomas: el ejemplo del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos”, *Revista de estudios jurídicos*, n.º 7, 2006, págs. 91-108.
- “La búsqueda de menores emisiones de CO2 a través del Impuesto sobre Hidrocarburos”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 2, 2010, págs. 77-119.
- “Gasóleo versus gasolina en el plano fiscal”, *Quincena Fiscal*, n.º 5, 2010, págs. 13-37.
- Ruiz Almendral, V.: “Diez preguntas sobre los impuestos cedidos”, *Quincena Fiscal*, n.º 17, 2004, págs. 39-48.
- Serna Rodríguez, A. y Rodríguez Olivares, R.: “El Impuesto sobre la Venta Minorista de Determinados Hidrocarburos desde una perspectiva comunitaria”, *Crónica Tributaria*, n.º 110, 2004, págs. 157-168.

TIRO ÚNICO O RETROACCIÓN DE ACTUACIONES

Pedro Ibáñez Brillas

Inspector de Hacienda del Estado

Con este título, convocado por la AEDAF a través de su delegado en Vigo Antón Beiras, se celebró en Vigo el pasado día 11 de marzo, un acto que tenía como referencias o coordenadas la Resolución de la Sala de Unificación de Doctrina de 24 de noviembre de 2010 que establecía la posibilidad de reiterar en vía administrativa los actos anulados como consecuencia de haber practicado liquidaciones anuales de IVA, y la sentencia del TSJ de Valencia de 17 de junio de 2010 que concluye con la imposibilidad de reiteración de actos tributarios anulados judicialmente cualquiera que haya sido el vicio determinante de la anulación. Esta es pues la dialéctica que da origen a la siguientes líneas, intentando extraer las correspondientes conclusiones desde mi punto de vista personal.

En primer lugar, hay que hacer la salvedad de que la cuestión puede tener distinto encaje y consecuencias si la examinamos desde el ámbito administrativo o desde el judicial. Entre otras cosas y fundamentalmente porque desde el punto de vista económico-administrativo tendremos que partir de la regulación prevista en la Ley 58/2003 General Tributaria, y en el RD 520/2005 que no son de aplicación al procedimiento contencioso-administrativo. No obstante considero que no sería una solución satisfactoria concluir con un sistema dual, más estricto desde el punto de vista administrativo y sin apenas restricciones en el judicial, como parece desprenderse de la sentencia del TSJ de Valencia cuando habla de una “Administración tributaria superdotada” frente al procedimiento judicial. Precisamente (parafraseando el mismo párrafo de la sentencia) la mejor manera de hacer efectivo “uno de los principios generales del derecho que ha hecho aflorar nuestra jurisprudencia que es el de que la necesidad de acudir a un proceso no puede convertirse en daño para quien lleva la razón”, es evitar llegar a dicho proceso. Y esta es la misión esencial de los Tribunales económico-administrativos, por lo que carecería de toda lógica que estos estuvieran obligados a ordenar reiterar actuaciones en sus resoluciones anulatorias, obligando al interesado a acudir ante los Tribunales de lo contencioso para que estos zanjaran definitivamente la cuestión, teniendo que soportar el tiempo y el coste del proceso. Además hay algo que los une y que debe propiciar (a pesar de las cada vez más estrictas limitaciones procesales) la unificación de criterio, que es la doctrina del Tribunal Supremo.

En segundo lugar, es necesario establecer una distinción previa entre los dos tipos fundamentales de defectos que pueden causar la anulación de un acto, vicios formales y vicios materiales, siendo conscientes de la dificultad y falta de unanimidad al respecto. La diferenciación es importante porque tanto la Ley General Tributaria como la jurisprudencia y doctrina de los Tribunales han venido derivando consecuencias distintas de las resoluciones anulatorias administrativas y judiciales, en cuanto a la posibilidad de reiterar los actos o retrotraer actuaciones, dependiendo de la calificación del defecto causante de la invalidez. Y no es fácil establecer una regla unívoca y general al respecto, cuando la propia doctrina y jurisprudencia ha oscilado en ambos sentidos en la catalogación del mismo defecto, atendiendo a las circunstancias concretas de cada supuesto, siendo el paradigma al respecto la falta de motivación del acto impugnado,

considerado las mas de las veces como una deficiencia formal, aún siendo para otros de carácter material atendiendo a la grave indefensión causada en el destinatario del acto administrativo. Aún así me quedaría con la definición de la Resolución de la Sala:

1.º–Vicios formales, que, en la medida de que causan la anulación del acto, han debido provocar indefensión:

- Los que afectan al procedimiento, al haber prescindido de tomar en consideración las alegaciones del interesado.
- Los que afectan al acto impugnado, imposibilitando conocer el motivo del mismo.

2.º–Vicios materiales:

- Derivados de una incorrecta aplicación normativa
- Relacionados con elementos definitorios o cuantificadores de la obligación tributaria.

–En tercer lugar, hay que traer a colación la normativa aplicable tanto de la Ley General Tributaria como del Reglamento de Revisión:

Ley General Tributaria (título V)

Artículo 239.3: 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.

Real Decreto 520/05:

Artículo 66.3: Cuando se resuelva sobre el fondo del asunto y en virtud de ello se anule total o parcialmente el acto impugnado, se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido.

Artículo 66.4: Cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora.

Ley General Tributaria (título III)

140.1 y 148.3: Prohibición de nueva regularización sobre el objeto comprobado.

150.5: Previsión de que una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras (plazo máximo de finalización).

En cuarto lugar, estoy plenamente de acuerdo con el planteamiento que hace la Resolución de la Sala, en el sentido de que no es sustancialmente relevante la ordenación en el fallo de la retroacción de actuaciones (recordemos que este era el motivo del recurso del Director del Departamento de Inspección de la AEAT, que dio origen a la resolución del TEAC de 29 de junio de 2010). La retroacción, prevista legalmente para el supuesto de defecto formal causante de invalidez, tendría como objeto esencial precisar la actuación administrativa conservada. Lo importante es saber si después de la anulación derivada del fallo del Tribunal procede o no la retroacción, lo ordene o no la sentencia o resolución, y, caso de ser procedente, tener claro a qué momento procesal hay que retrotraer las actuaciones de acuerdo con lo resuelto por el órgano revisor.

De alguna forma ligada a esta interpretación de la “ordenación” de retroacción en el supuesto de anulación por defectos formales, cabría descartar la interpretación a sensu

contrario del artículo 239.3 (no infrecuente en la jurisprudencia de los TSJ) en el sentido de concluir de dicho precepto que no cabe retroacción ni nueva liquidación en el supuesto de vicio material. En realidad lo único que cabe decir es que esta posibilidad de retroacción no está expresamente prevista por la norma tributaria (a no ser que consideremos que quepa inferirla del principio de conservación de actuaciones recogido en el artículo 66.3 del R.D. 520/2005, procedente de la Ley 30/92), ni mucho menos su ordenación por el órgano revisor.

Al traer como consecuencia de la anulación por defectos formales la retroacción de actuaciones, a los Tribunales Económico-Administrativos les está vedado en estos casos entrar a conocer del fondo del asunto. Así lo declara la Resolución de la Sala, y así lo vienen manteniendo la Audiencia Nacional, entre otras en sentencia de 18 de abril de 2002 (PROV 2002, 143481) (recurso 1095/1999) y el Tribunal Supremo, entre otras en sentencias de 10 de enero de 2001 (RJ 2001, 886) (recurso 5187/1995) y de 23 de abril de 2008 (RJ 2008, 2481) (recurso 4141/2002), que consideran que el hecho de entrar a conocer de la cuestión de fondo, además de suponer una intromisión de los órganos económico-administrativos en la competencia atribuida a los órganos gestores, supondría crear una situación de indefensión del obligado tributario, en relación con la nueva liquidación que deba practicarse.

Sin embargo no es este, ni mucho menos, el criterio seguido por algunos órganos judiciales (incluido el TSJ de Valencia y algunos pronunciamientos del TS) que sostienen que siendo viable (es decir, que no lo impida el defecto formal) un pronunciamiento sobre el fondo, es preferible, cumpliendo con la aspiración de justicia material, una resolución definitiva del asunto. Este planteamiento, desde luego, reduciría el presente debate, en el ámbito judicial, a aquellos casos en que el defecto formal impide determinar el grado de corrección de la decisión de fondo.

En el caso de vicios materiales, ni los Tribunales tienen que pronunciarse sobre la retroacción, ni la Administración necesita que aquellos le habiliten o le prejuzguen sobre su actuación futura.

Así en el supuesto de que se acuerde la retroacción en un acto de ejecución de una resolución de esta naturaleza, y se planteara el incidente de ejecución, el Tribunal debería anular dicho acto, ya que la retroacción, aún en el caso de que fuera procedente, no deriva de la resolución.

A mi modo de ver, el núcleo de la Resolución de la Sala radica en la siguiente distinción:

La obligación tributaria, que surge por ministerio de la ley, mientras no esté liquidada subsistirá hasta que se produzca la prescripción del derecho de la Administración a practicar liquidación, y subsistirá con independencia de la anulación o declaración de nulidad de una liquidación que intentó erróneamente su concreción. Cuestión distinta es la posibilidad de reiterar actuaciones.

Para concluir, pues, vamos a examinar, desde el punto de vista de la posibilidad de reiterar actuaciones, los tres supuestos fundamentales en que, a mi entender, se puede plantear el dilema:

1.º—Actuaciones realizadas en el procedimiento de aplicación de los tributos:

Los artículos 140.1 y 148.3 de la LGT determinan la imposibilidad de nueva regularización sobre el objeto comprobado, haya concluido el procedimiento con una liquidación definitiva o provisional.

2.º–Anulación por motivos formales por un órgano de revisión.

Coincidió en este punto con el criterio que mantiene el voto particular discrepante de la sentencia del TSJ de Valencia.

El TS, a partir de la sentencia de 7 de octubre de 2000, ha sentado el criterio de que el derecho de la Administración a corregir las actuaciones producidas con infracción de alguna garantía o formalidad o insuficiencia de motivación en las comprobaciones de valores, no tiene carácter ilimitado, pues está sometido en primer lugar a la prescripción, es decir que puede volver a practicarse siempre que no se haya producido dicha extinción de derechos y en segundo lugar a la santidad de la cosa juzgada, es decir que si se repite la valoración con la misma o similar ausencia o deficiencia de motivación, comportaría la pérdida –entonces sí– del derecho a la comprobación de valores y en ambos casos (prescripción o reincidencia) la Administración habría de pasar por la valoración formulada en su día por el contribuyente. Este criterio ha sido confirmado, entre otras en recursos de casación para unificación de doctrina de 19 de septiembre de 2008 y 28 de octubre de 2010, y en recurso de casación en interés de ley de 24 de mayo 2010. El Tribunal resuelve la cuestión siguiendo la doctrina dominante, referida al principio de conservación de los actos y posible convalidación de actuaciones anulables subsanando los vicios de que adolezcan, afirmando que la Administración no sólo está facultada para dictar uno nuevo en sustitución del anulado, debidamente motivado, sino que está obligada a ello, en defensa del interés público y de los derechos de la Hacienda Pública. Pero con los límites indicados, prescripción y no reiteración en el defecto (mismo procedimiento, mismo resultado, mismo defecto). Esta doctrina jurisprudencial también está presente en la Resolución de la Sala sobre la que se dice que no obstante carecer de apoyo directo en precepto alguno de nuestro Derecho positivo, está fundamentada en la seguridad jurídica, y es asumida por la jurisprudencia de los Tribunales de Justicia y por la doctrina de los Tribunales Económicos en numerosas sentencias y resoluciones que por reiteradas se excusa su cita.

Es cierto que esta doctrina gira en torno al defecto de falta de motivación que, como dice la tan citada Resolución, modernamente se califica a menudo como defecto formal (STS 20 de Noviembre de 2009) y en alguna ocasión como defecto material (STS 30 enero 2001 y 25 Junio de 2010). El Voto particular matiza la cuestión diciendo: Efectuando un inciso, debe aclararse que ésta doctrina jurisprudencial viene referida al vicio de falta de motivación, motivación que viene a configurarse como un *tertium genus* entre el requisito de forma y el de fondo, pero que, dada su mayor entidad en relación con los vicios de forma en general, resulta obvio que la doctrina relativa a la infracción del vicio de motivación es perfectamente trasladable, y con mayor razón, a la de los vicios de forma en general.

Al impedir la reiteración en el vicio, se soluciona el problema de “prolongar indefinidamente la situación de injusticia, sin más que reiterar los vicios formales en cada nueva tramitación”, que el TSJ de Valencia propone resolver con su criterio. En cuanto al otro problema al que quiere salir al paso la sentencia, de que “ sólo una reiteración del acto puede extender el conflicto tributario en el tiempo dado lo prolongado del devenir procedimental, alcanzando tintes cercanos a lo catastrófico”, yo diría que todos los Tribunales deben utilizar todos los medios a su alcance para solucionar el problema del retraso en la aplicación de la revisión, pero no poner a este de excusa, y menos de fundamento de sus propios criterios. Y asimismo, el voto particular manifiesta al respecto que los déficits del sistema tributario no pueden ser resueltos con atajos jurídicos, plenos de comprensión para el contribuyente, pero que soslayan en un tema tan controvertido las reglas jurídicas aplicables.

Por último apuntar que, ya que hablamos del contexto tributario, habría que tener cuidado con criterios tan extremos como el del llamado tiro único que intentando solucionar radicalmente problemas procesales al contribuyente habilite fáciles mecanismos de elusión fiscal, bastando con tender trampas formales durante el procedimiento de aplicación de los tributos para obtener después una fácil redención en vía judicial.

3.º—Anulación por motivos materiales en un procedimiento de revisión.

Yo sería partidario, a semejanza de lo señalado en el punto primero en relación con el procedimiento de aplicación de los tributos, del criterio de no volver sobre comprobaciones ya realizadas, cuyo resultado ha sido anulado, por cuestiones de carácter material, en un procedimiento de revisión económico-administrativo o judicial. Pero para ello entiendo que necesitaríamos una previsión legal o el apoyo inequívoco de la doctrina del Tribunal Supremo. El enjuiciamiento en base a principios generales me parece peligroso, en cuanto que entraña riesgo de voluntarismo, y posible atentado al principio de igualdad en cuanto se presten a distintas interpretaciones desde ópticas o posiciones diferentes, lo cual se agudiza cuando partimos del reconocimiento de la existencia de grandes principios enfrentados como son el de seguridad jurídica y el de interés general.

**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

1. 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 todas 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.

2. 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 complica¹. Para la interpretación de lo concordado entre Estados en materia tributaria es preciso aplicar criterios interpretativos y principios del Derecho Internacional público², y en este sentido se ha

* Comunicación presentada a la VII Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros, celebrada en la sede del Instituto de Estudios Fiscales el 18 y 19 de noviembre de 2010.

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*, n.º 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*, n.º 84, 1994, pág. 787.

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 1979⁴. 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 imposición⁵, 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 segunda⁶.

El que aparezca esta previsión del Protocolo Adicional⁷ viene motivado por la propia redacción de sus preceptos, ya que los supuestos de no sujeción y exención tributaria se

³ A. Xavier, “El problema de las calificaciones en el Derecho tributario internacional”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.ºs 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.

establecen de una forma muy 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 español⁸. De igual forma, en algunas ocasiones, las exenciones afectan a tributos que aparecen aludidos en función de su naturaleza jurídico-económica⁹, sin que se utilice tampoco la denominación específica que usa el Ordenamiento jurídico español¹⁰. 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”.

3. 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 importantes¹¹. 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)

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” (artículo IV.1.B).

¹⁰ Aunque en algunos casos se utiliza su denominación conforme a la normativa española: alusión a la Contribución Territorial Urbana (artículo IV.1.A) y Tasa de equivalencia (artículo 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.

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 fiscales¹². Años después, el autor citado defendía de forma exclusiva la segunda interpretación, apoyándose para ello en una interpretación lógica sistemática del Acuerdo Económico¹³, postura que defiende también la mayoría de la doctrina¹⁴.

¹² F. de Luis Díaz-Monasterio, *ibid.*, pág. 639.

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 VVAA, *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 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 VVAA, *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*, n.ºs 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 VVAA, *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*, n.º 93, 1985, pág. 130; J. R. González Armendia, *El Impuesto Religioso*, *ob. cit.*, págs. 188-191; A. Motilla de la Calle, “La financiación de las confesiones”, en I. C. Iban, L. Prieto Sanchis, 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. Navarro-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.

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 1983¹⁵, dictada –como señala el Tribunal Supremo en el fundamento de derecho segundo de la Sentencia de 26 de noviembre de 1991¹⁶– 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 constitutivos¹⁸. También la jurisprudencia, a partir de una interpretación lógica sistemática del Acuerdo Económico, llega a la misma interpretación¹⁹.

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 la que se pone de manifiesto si se recurre a los trabajos preparatorios del mismo²⁰ como si se realiza una

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.

²⁰ El análisis de los trabajos preparatorios es uno de los medios de interpretación complementarios de los tratados internacionales (artículo 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.

interpretación sistemática con el Acuerdo sobre Asuntos Jurídicos, firmado también con la Santa Sede el 3 de enero de 1979²¹.

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 tratado²².

4. 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-Estado²³. 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.

Si bien es cierto que para la Iglesia no se establecen en el Acuerdo Económico exenciones en las tasas²⁴, 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

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.

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”.

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.

5. 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 Patrimoniales²⁶. 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 1984²⁸ abordó esta cuestión y dispuso que la exención declarada en el artículo IV, número 1, apartado C) del Acuerdo sobre Asuntos

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 ex-

Económicos “se entenderá referida al Impuesto 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 1988²⁹, 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 adquirente 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 Tratados³⁰.

6. 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 1988³¹ estableció que la exención en el IVA para las entregas de bienes inmuebles no resultaba aplicable si el inmueble se destinaba a la

puesto 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.

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.

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 1989³², 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.

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 eclesíásticas 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

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.

³³ La cursiva es nuestra.

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 utilidades 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 afectación³⁴.

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 eclesíásticas 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 eclesíástica? ¿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 inmuebles³⁵. De ninguna forma en el Acuerdo se condiciona la exención a que el bien se destine a 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 eclesíásticas, 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

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.

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 gratuito³⁶. 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 precio³⁷. 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 pasados³⁸, 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 1988³⁹, 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

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 Tribuna Supremo de 26 de noviembre de 1991 (RJA 1991, 8772).

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 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 IVA⁴⁰, “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 contraprestación⁴². 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 obra⁴³. 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.

7. Conclusiones

Primera: Las soluciones que se han venido adoptando en aplicación de lo dispuesto en las normas procedimentales del Acuerdo (artículo VI y número 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

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. Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1977, págs. 252 y 253.

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 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 N. Amorós Rica (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*, n.º 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*, n.ºs 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 C. Corral y J. Listl (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 R. Navarro-Vals (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 F. de Luis Díaz-Monasterio y R. Lovelle Rolando, *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 C. Corral y L. de Echeverría (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 F. de Luis Díaz-Monasterio y R. Lovelle Rolando, *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 VVAA, *El Derecho patrimonial canónico en España. XIX Semana Española de Derecho Canónico*, Ed. Universidad Pontificia de Salamanca, Salamanca, 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*, n.º 84, 1994.
- Motilla de la Calle, A., “La financiación de las confesiones”, en I. C. Iban, L. Prieto Sanchis, A. Motilla, *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*, n.º 93, 1985.
- 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*, n.ºs 225-226, 1993.

¿ES OBLIGATORIO INTERPRETAR LA NORMATIVA ESPAÑOLA DE ORIGEN INTERNO SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA SEGÚN LAS *DIRECTRICES* DE LA OCDE?*

Alberto Vega García**

Universitat Pompeu Fabra

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 la 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 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

* Comunicación presentada a la VII Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros, celebrada en la sede del Instituto de Estudios Fiscales el 18 y 19 de noviembre de 2010.

** 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..

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”¹. 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 Becerra², *The Legal Status of the OECD Commentaries*, editada por Douma y Engelen³ (la cual incluye aportaciones de destacados académicos como Avery Jones, Thirlway o Tillinghast), *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, de Engelen⁴, *Interpretation and Application of Tax Treaties*, de Shelton⁵ y, en la doctrina española, *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, de Ribes Ribes⁶.

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

¹ López Espadafor, C. M., “La estructuración del Derecho Financiero y Tributario Internacional y Comunitario”, *Crónica Tributaria*, núm. 125, 2007, pág. 44.

² 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.

³ Douma, S.; Engelen, F. (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, IBFD, Ámsterdam, 2008.

⁴ 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.

⁵ 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.

⁶ Ribes Ribes, A., *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, Edersa, Madrid, 2003.

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 las *Directrices* de la OCDE sobre precios de transferencia se empleen directamente para interpretar la normativa de origen interno⁷. 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 internacionales⁸.

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 transferencia⁹, 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 Tratados¹⁰. 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 normativa¹¹. 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

⁷ Cfr. Bullen, A., *Arm's length transaction structures: Recognising and restructuring controlled transactions in transfer pricing*, Universitetet i Oslo, 2010, pág. 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).

⁸ Cfr. Bullen, *op. cit.*, pág. 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 evaluating 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).

⁹ OCDE, *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*, Condensed version, París, 2008, Comentario al art. 9, párrafo 1.

¹⁰ 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, pág. 18-27.

¹¹ Cfr. Pérez Royo, F., *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, Aranzadi, Cizur Menor, 2009, pág. 119.

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 jurídico¹². 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 jurídico¹³.

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)¹⁴.

¹² Cfr. Ferreiro Lapatza, J. J., *La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 37.

¹³ 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, pág. 180; Cazorla Prieto, L. M., *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, Aranzadi, Cizur Menor, 2007, pág. 169; Pérez Royo, *op. cit.*, págs. 120-121; Ferreiro Lapatza, *op. cit.*, págs. 37-38. Esta discusión se 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, pág. 64).

¹⁴ Para más detalles, véase PricewaterhouseCoopers, *International Transfer Pricing 2009*, 2009, (<http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2009.pdf>).

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 Tributarias¹⁵. 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 generar¹⁶. 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 internacional¹⁷.

En relación al estatus jurídico de los instrumentos aprobados por la OCDE, de acuerdo con el art. 5 de su tratado constitutivo¹⁸, 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 observarse que no existe ningún inconveniente para que la OCDE dicte normas jurídicas que 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 seguirlas¹⁹. 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 jurídica²⁰.

¹⁵ 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.

¹⁶ 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, pág. 94).

¹⁷ 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 créée” (Virally, *op. cit.*, pág. 69).

¹⁸ El texto de la Convención de la OCDE puede consultarse en <http://www.oecd.org>.

¹⁹ 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, págs. 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, págs. 271-298.

²⁰ 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, pág., 301).

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*²¹. 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 Estados²².

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 general²³. 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*²⁴. 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 prefieran para evitar la doble imposición, sino que incluso pueden elegir no evitarla si es eso lo que prefieren²⁵.

²¹ Hillgenberg, H., "A Fresh Look at *Soft Law*", *European Journal of International Law*, vol. 10, núm. 3, 1999, pág. 514.

²² Schreuer, C., "Recommendations and Traditional Sources of International Law", *German Yearbook of International Law*, 1970, pág. 108.

²³ 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, pág. 130.

²⁴ Cfr. Thomas, *op. cit.*, pág. 130-132.

²⁵ 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, págs. 167-175.

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 consuetudinaria²⁶.

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 Modelo²⁷.

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 internacional²⁸.

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

²⁶ 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.*, pág. 42). Tal consideración puede extenderse también a las *Directrices* de la OCDE sobre precios de transferencia, que son actualizadas periódicamente.

²⁷ 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, pág. 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.*, pág. 14).

²⁸ 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, pág. 146).

existencia²⁹. 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 requerían³⁰. Así pues, algunos autores han sugerido que, como consecuencia de la aplicación esta doctrina, instrumentos que propiamente no son jurídicamente vinculantes pueden generar efectos jurídicos incluso si esta no era la intención inicial de las partes³¹. 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 OCDE³².

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 inalterado³³. 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

²⁹ Cfr. Klabbbers, 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, págs. 468-513.

³⁰ 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 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, págs. 53-57.

³¹ Tal posibilidad ha sido defendida, por ejemplo, por Aust (Aust, A., *Modern Treaty Law and Practice*, Cambridge University Press, Cambridge, 2000, p. 45-46) y Schwarzenberger (Schwarzenberger, G., *International Law as Applied by International Courts and Tribunals*, Stevens & Sons Ltd., Londres, 1976, pág. 258).

³² Cfr. Engelen, 2008, *op. cit.*, p. 71. En el mismo sentido, Engelen, 2004, *op. cit.*, pág. 465-469.

³³ 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, págs. 92-93. En el mismo sentido, Ward, 2005, *op. cit.*, págs. 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.

Convenio³⁴, opinión que es compartida por Avery Jones³⁵. 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 artificial³⁶ y Tillinghast añade que tampoco sería conveniente desde un punto de vista práctico³⁷.

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.

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.

³⁴ 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, pág. 126).

³⁵ 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, pág. 160.

³⁶ 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, págs. 146-147 y 152.

³⁷ 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, pág. 156.

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 político³⁸. 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 impiden³⁹.

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 transferencia de acuerdo con las *Directrices* de la OCDE sobre esta materia. En concreto,

³⁸ 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.*, págs. 155-156).

³⁹ *Cfr.* Calderón Carrero, *op. cit.*, pág. 11.

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 preámbulos⁴⁰ 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 asociadas a la interpretación de los

⁴⁰ 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”.

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 interpretación⁴¹.

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.

⁴¹ 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).

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 justificado⁴².

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*.

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

⁴² El razonamiento es muy similar en ambas sentencias, hasta el punto de que numerosos párrafos son idénticos.

transacción. En concreto, el TEAC cita varios párrafos que tratan de forma precisa este tipo de situaciones. Según el párrafo 1.53, no serán deducibles fiscalmente los pagos por servicios que sólo comporten un provecho indirecto o lejano. Más aún, según el párrafo 1.54, 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 repercutido 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 redunde 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 de interpretar la regulación del Impuesto sobre Sociedades sobre operaciones vinculadas. Incluso podría afirmarse 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 publicidad⁴³. 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 fenómeno⁴⁴.

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 fundamentalmente 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.

⁴³ Hay que tener en cuenta que las *Directrices* son un material propiedad de la OCDE y no son accesibles de forma gratuita.

⁴⁴ Cfr. Rose, R.; Page, E.C., *Lawmaking through the Back Door*, European Policy Forum, Londres, 2001, págs. 19-20.

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.; Zornoza Pérez, J. J. (dirs.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo 1, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, págs. 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, págs. 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.; Engelen, F. (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, IBFD, Ámsterdam, 2008, págs. 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, págs. 4-29.
- Cazorla Prieto, L. M., *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, Aranzadi, Cizur Menor, 2007.
- Douma, S.; 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.; Engelen, F. (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, IBFD, Ámsterdam, 2008, págs. 51-72.

- Ferreiro Lapatz, 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, págs. 499-515.
- 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, págs. 43-180.
- López Espadafor, C. M., “La estructuración del Derecho Financiero y Tributario Internacional y Comunitario”, *Crónica Tributaria*, núm. 125, 2007, págs. 39-47.
- MacGibbon, I. C., “Estoppel in International Law”, *International and Comparative Law Quarterly*, vol. 7, núm. 3, 1958, págs. 468-513.
- Martín Queralt, J.; Lozano Serrano, C.; Tejerizo López, J.M.; 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.; Engelen, F. (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, IBFD, Ámsterdam, 2008, págs. 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, Madrid, 2003.
- Rose, R.; 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, págs. 296-304.
- Schreuer, C., “Recommendations and Traditional Sources of International Law”, *German Yearbook of International Law*, 1970, págs. 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, págs. 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.; Engelen, F. (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, IBFD, Ámsterdam, 2008, págs.153-156.
- Van Hoof, G. H. J., *Rethinking the Sources of International Law*, Kluwer, Deventer, 1983.
- Virally, M., “La valeur juridique des recommandations des organisations internationales”, *Annuaire Français de Droit International*, 1956, págs. 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.; Engelen, F. (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, IBFD, Ámsterdam, 2008, págs. 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.; Engelen, F. (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, IBFD, Ámsterdam, 2008, págs. 131-152.
- Zornoza Pérez, J., “Interpretación y aplicación de las normas en el contexto del Derecho Tributario Internacional”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 800, 2010.