

CRONICA TRIBUTARIA

Boletín de Actualidad 5/2011



INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES

SUMARIO

Lampreave Márquez, Patricia: El *soft law* y sus implicaciones en la política fiscal de la UE

López Díaz, Antonio: La aplicación del principio de estabilidad presupuestaria: la prevalencia de lo económico sobre lo jurídico

López Espadafor, Carlos María y Cámara Barroso, María del Carmen: La previsión de desaparición del tipo cero para los biocarburantes en el Impuesto sobre Hidrocarburos en 2013

Miguel Canuto, Enrique de: Eficacia transnacional de la normativa interna y sus proyecciones metodológicas

Piña Garrido, Lilo: Contraprestaciones económicas por reutilización de sentencias y otras resoluciones judiciales: ¿precios público o tasas?

EL *SOFT LAW* Y SUS IMPLICACIONES EN LA POLÍTICA FISCAL DE LA UE*

Patricia Lampreave Marquez
Universidad Complutense de Madrid

1. El *soft law* y el sistema de fuentes del Derecho Comunitario

El Derecho Comunitario constituye un auténtico ordenamiento jurídico que se integra en el sistema normativo de los Estados miembros (en adelante, EM), siendo sus principios fundamentales, tanto el efecto jurídico inmediato como el efecto directo de sus mandatos.

Por consiguiente, el Derecho Comunitario no es un conjunto de normas individualizadas, sino que se trata de un ordenamiento jurídico propio, cuya esencia jurídica emerge de su profunda y compleja interrelación con los ordenamientos jurídicos internos y así lo recoge las STJUE, en los célebres *asuntos VanGend & Loos*¹, *Costa vs. Enel*² o *Simmenthal*³.

De lo anterior se deriva, que la normativa comunitaria puede ser invocada frente a los poderes públicos desde el momento de su publicación, sin necesidad de haber sido transpuesta en cada EM, prevaleciendo, tanto el Derecho originario como derivado, sobre la normativa interna y limitando así la soberanía de los Estados a favor del ordenamiento comunitario, dentro de las competencias de la propia actuación de la Unión Europea⁴ (en adelante, UE) y para la consecución de los fines recogidos en los Tratados.

El sistema comunitario de fuentes normativas se sustenta sobre los siguientes elementos:

- 1.- El Derecho originario, comprendido por normas netamente jurídico-internacionales que dan origen al sistema comunitario. Compuesto fundamentalmente, por todos los Tratados constitutivos, los Tratados concluidos para su modificación y los Tratados de Adhesión en cada una de las ampliaciones⁵.

* 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 STJUE, de 5 de febrero de 1963, *Van Gend & Loos*, asunto 26/62, en la cual se reconoce el efecto directo de las normas comunitarias.

² STJUE, de 15 de junio de 1964, *Costa vs. Enel*, asunto 6/64, en la cual se pone de manifiesto la eficacia directa del ordenamiento comunitario frente al derecho interno de cada EM.

³ STJUE, de 9 de marzo de 1978, *Simmenthal*, asunto 106/77.

⁴ El Artículo 5.2 del TCE, establece: “En virtud del principio de atribución, la Unión actúa dentro de los límites de las competencias que le atribuyen los Estados Miembros en los Tratados (...)”.

⁵ La CECA: Tratado de París 23 de julio de 1952, expiró en julio del 2002. La CEE y el EURATOM: Tratado de Roma: crea la CEE en marzo de 1957 en vigor desde 1958. Tratado de fusión o Tratado de Bruselas: abril 1965, en vigor desde 1967, establece la unión de los 3 Tratados en uno con una sola Comisión y Consejo para las 3 comunidades ahora en una. Tratado de adhesión en 1973 de Reino Unido, Irlanda, Dinamarca. Tratado de adhesión en 1981 de Grecia. Acta Única Europea en febrero de 1986, en vigor desde julio 1987. Tratado de adhesión de España y Portugal en 1986. Tratado de Maastricht, de 7 de febrero de 1992 en vigor desde 1993. Tratado de adhesión de Austria, Finlandia, Suecia en 1995. Tratado de Ámsterdam 21 de octubre de 1997, en vigor desde 1999. Tratado de Niza, de 26 de febrero de 2001, en vigor desde 2003. Tratado de la Constitución Europea, de octubre de 2004. Tratado de nueva adhesión de 10 estados: Estonia, Lituania, Letonia, Latvia, República Checa, Eslovaquia, Polonia, Malta, Chipre,

- 2.- El Derecho derivado, integrado por actos normativos que provienen del sistema de atribución de competencias otorgados a las instituciones de la UE.
- 3.- La jurisprudencia del TJUE, como principal garante de la primacía y la eficacia directa del Derecho Comunitario, contribuyendo a través de sus resoluciones en la consolidación del ordenamiento jurídico de la UE.
- 4.- Fuentes no vinculantes, tales como las recomendaciones y dictámenes, así como actos atípicos carentes de efecto jurídico como las declaraciones y códigos de conducta, entre otros.
- 5.- Otras fuentes no escritas, como los principios generales, donde tienen cabida varias categorías de distinta naturaleza y función y las costumbres⁶, de dudosa influencia en el ordenamiento comunitario.

El artículo 288 del TFUE (ex art 249 TCE), distingue como integrantes del ordenamiento jurídico de la UE, los actos vinculantes de los no vinculantes. El primero se compone de un conjunto de normas y actos de origen estrictamente institucional. Son los denominados como actos típicos, cuyo máximo exponente son los reglamentos, directivas y las decisiones, no existiendo entre ellos una relación de jerarquía normativa.

Las directivas, obligarán al EM destinatario en cuanto al resultado que deba conseguir, dejando a los EM la elección de la forma y los medios⁷. El reglamento, será obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada EM⁸ y las decisiones, serán obligatorias en todos sus elementos, salvo cuando se designe un destinatario concreto, quedando sólo como obligatorio para éste⁹.

Los mencionados, se distinguen de los actos atípicos, cuya naturaleza y efectos jurídicos indeterminados conllevan a no encuadrar en el artículo 288 del TFUE¹⁰.

Dentro de los actos no vinculantes¹¹, nos encontramos con las recomendaciones, –como indicador de conductas a seguir por los Estados miembros y particulares– y los dictámenes, –como opinión o valoración de situaciones o conductas expresadas por una Institución–. Su carencia de obligatoriedad no les priva de su naturaleza jurídica, sino en todo caso de una posible sanción directa en caso de incumplimiento¹².

Durante décadas ha sido patente la escasa producción de Derecho derivado por parte de la Unión en materia fiscal, lo cual ha tenido como efecto directo la acción invasora por parte de instituciones de la Unión que no tienen atribuidas competencias legislativas.

Hungría de 2004. Tratado de adhesión de Rumania y Bulgaria de 2007. Tratado de Lisboa, de 13 de diciembre de 2007, en vigor desde diciembre de 2009 y el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que viene a sustituir al Tratado constitutivo de la CE a partir de la entrada en vigor del Tratado de Lisboa (a lo largo del presente texto nos referiremos a dicho Tratado como TFUE).

⁶ Véase las STJUE, de 16 de junio de 1998, *Racke GmbH & Co. y Hauptzollamt Mainz*, asunto C-162/96.

⁷ STJUE, de 19 de enero de 1982, *Ursula Becker v. Finanzamt Múnster-Innenstadt*, asunto 8/81.

⁸ STJUE, de 7 de febrero de 1973, *Comisión v. Italia*, asunto 39/72.

⁹ STJUE, de 2 de febrero de 1989, *Comisión v. Alemania*, Alcan, asunto 94/87.

¹⁰ “Se elude generalmente con ello a un número abierto de actos de naturaleza un tanto oscura y efectos jurídicos indeterminados cuya presencia en el orden jurídico comunitario es lo único indiscutible” Véase, Mangas Martín, A. y Liñán Noguerras, D., “Sistemas de normas y actos en la Unión Europea”, en *instituciones y derecho de las Comunidad Europea*, 5.ª ed, Ed. Tecnos, Madrid, 2005, págs. 358-388. Como ejemplo de este tipo de actos tenemos las Decisiones del Consejo distintas por su carácter a las del art 288 TFUE, resoluciones, programas, documentos de reflexión o actos en los que las instituciones expresan su posición sobre un tema o anuncian su línea de actuación futura.

¹¹ STJUE, de 31 de marzo de 1971, *Comisión c. Consejo*, asunto 22/70.

¹² Véase, Mangas Martín, A. (...), *ibídem*, págs. 374-375.

No podemos obviar la creciente trascendencia de la jurisprudencia del TJUE en la normativa comunitaria, así como la existencia de nuevas fuentes “alternativas” en el ordenamiento comunitario, conocidas como normas blandas o *soft law*.

Es importante remarcar la influencia del TJUE. A través de sus resoluciones y siempre fiel al principio de no discriminación en el tratamiento de situaciones comparables y no restricción de las libertades de la Unión, no sólo se ha limitado a resolver litigios entre partes sino que ha marcado una clara tendencia hacia la coordinación fiscal, siendo en los últimos años el inspirador de las comunicaciones llevadas a cabo por la Comisión Europea¹³.

El TJUE, dado el efecto de sus resoluciones en las legislaciones nacionales, ha sido criticado por no mantener una misma línea en asunto de vital importancia para los Estados, lo que ha provocado cierta inseguridad jurídica¹⁴.

Sin duda, las resoluciones del TJUE, han velado por la ejecución correcta del Derecho Comunitario, tanto originario como derivado, lo cual, si bien no ha incidido en la proliferación de normativa comunitaria, ha adaptado, a través de casos concretos, la misma a la realidad económica de la UE¹⁵.

Concretamente en materia de fiscalidad directa, aunque también en lo relativo a la fiscalidad indirecta, las resoluciones del TJUE, han supuesto un factor relevante en la armonización fiscal, al haber resuelto en relación con temas tales como, la eliminación de la doble imposición, el ámbito de los incentivos fiscales, la tributación de los no residentes, la aplicación de cláusulas anti-abuso o la legislación nacional en materia de operaciones vinculadas.

Por entender el efecto positivo de las STJUE en el correcto funcionamiento del mercado interior, en la presente comunicación nos centraremos en analizar los actos *soft law* y su incidencia en la política fiscal europea, por entender más discutibles tanto su naturaleza como su tipología.

2. La noción de *soft law*, su naturaleza y tipología

La comunicación de la Comisión “Un proyecto para la Unión Europea”¹⁶, establece específicamente que la regla de la unanimidad en la toma de decisiones en materia fiscal dificulta poder adoptar medidas de política fiscal necesarias para el mejor funcionamiento del mercado interno. En la citada, la Comisión manifiesta que debe considerarse el uso de instrumentos alternativos que contribuyan a la adopción de las requeridas medidas fiscales a nivel europeo.

El uso de los mencionados instrumentos también fue confirmado por el Libro Blanco de la Comisión relativo a la buena gobernanza europea¹⁷ y subsiguientemente en el acuerdo

¹³ STJUE, de 11 de Julio 1974, *Dassonville*, asunto 8/74 y STJUE, de 20 de febrero 1979, *Cassis de Dijon*, asunto 120/78.

¹⁴ Véase Cruz Radial, I., “Globalización económica: sinónimo de la desnaturalización tributaria”, *Crónica Tributaria*, n.º 109, 2003, págs. 59-77.

¹⁵ Falcón y Tella, R., señala que “(...) la jurisprudencia, además de asegurar la uniformidad y la efectividad de las normas del Tratado y las directivas de armonización, cumple el papel de fuente creadora de normas o reglas armonizadoras”. Véase en “El papel de la jurisprudencia en la armonización fiscal europea”, en Yebra Martul-Ortega, P., (coord.), AAVV, *Sistema fiscal español y armonización europea*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 33-54.

¹⁶ Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento, “Un proyecto para la Comunidad Europea”, de 22 de mayo de 2002, COM (2002) 247 final.

¹⁷ “European Governace, a White paper”, de 25 de julio de 2001, COM (2001) 428.

inter-institucional para una eficaz elaboración del Derecho Comunitario¹⁸. En ausencia de debate relativo a una nueva configuración del Derecho Comunitario, la Comisión entiende que, tanto el Derecho originario como derivado, continúan siendo el pilar o eje sobre el que debe descansar la elaboración del ordenamiento de la UE, sin embargo, los nuevos instrumentos pseudo-normativos creados, deben explorarse y promoverse con el objeto de asegurar la buena gobernanza.

Mucho se ha debatido por parte de la doctrina sobre el origen y noción del *soft law*. En origen el *soft law* no se refería expresamente al ordenamiento jurídico internacional, sin embargo, ha sido en esta disciplina donde el término fue acogido doctrinalmente y en el que ha dado lugar a amplios debates¹⁹.

La noción de *soft law*²⁰ no tiene un significado unívoco, su naturaleza heterodoxa ha conllevado a ser definido por la doctrina de manera muy diversa:

– “El *soft law* es una serie de actos, que no son legalmente vinculantes pero a los que la práctica les atribuye una fuerza moral importante para representar la voluntad política de los EM y existir una expectativa de que los EM harán el máximo posible para seguir con las recomendaciones”²¹.

– “Se entiende como *soft law* a una heterodoxa serie de instrumentos que no son fuente del derecho, pero que tienen relevancia en la formación de las normas futuras o en la interpretación de las vigentes”²².

– “El *soft law* son hechos o actos que no son considerados como fuentes de Derecho según la definición contenida en el artículo 38 del Estatuto del Tribunal Internacional de Justicia, reconociéndose por una parte su carácter residual y por otro su falta de valor legal, al no ser considerado como fuente de derecho”²³.

– “Se puede entender que el apelativo *law* hace referencia al carácter jurídico de estos actos, de manera que la expresión reivindicaría la existencia de un Derecho (*law*) no vinculante (*soft*). Existiría una zona gris de *soft law*, entre el “blanco” Derecho y el “negro” no Derecho”²⁴.

Cuando se menciona el término *soft law*, fundamentalmente se hace referencia a una serie de instrumentos que mencionamos a continuación.

Tal como se ha mencionado, el artículo 288 del TFUE establece que las instituciones de la UE pueden elaborar dictámenes o recomendaciones sin carácter vinculante, estas últimas con una clara función pre-legislativa y en ocasiones (controvertidamente) para-legislativa²⁵.

¹⁸ Inter-institutional agreement on a better law making, DOUE C 321, 31.12.2003.

¹⁹ Véase el estudio relativo al *soft law* de, Mazuelos Bellido, A., “*Soft law*, ¿Mucho ruido y pocas nueces?”, *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*, n.º 8, 2004.

²⁰ Chinkin, C., “The Challenge of *Soft law*: Development and Change in International Law”, *INT’L & COMP*, 1989.

²¹ Martín Jiménez, A.J., “Los comentarios al MC OCDE: su incidencia en el sistema de fuentes del derecho tributario sobre los derechos de los contribuyentes”, *Carta Tributaria*, n.º 20, 2003.

²² Falcón y Tella, R., *ibidem*.

²³ Sacchetto, C., “Le fonti del Diritto Internazionali Tributario” en V. Uckmar (Coord.) *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, 3.ª edic. CEDAM, Pavoda, 2005.

²⁴ Mazuelos Bellido, A., “*Soft law* (...)”, *ibidem*.

²⁵ Morand, A., ‘Les recommandations, les résolutions et les avis du droit communautaire’, 1970 *Cahiers de Droit Européen*, n.º 2.

Debemos hacer también mención a los libros blancos²⁶, libros verdes o comunicaciones informativas, como trabajos previos a la elaboración del derecho comunitario y como medio para proveer información.

Como actos post-legislativos, destacan las “comunicaciones” de la Comisión, siendo sin duda actos de considerable relevancia en el ámbito de la UE, en el sentido de expresar los criterios de interpretación²⁷ y orientar a los EM en temas relevantes para el mercado interior, tal es el caso de las comunicaciones relativas a las denominadas ayudas de Estado²⁸.

No podemos obviar en este punto a las “directrices” y los “códigos de conducta”. Estos últimos son reglas de conducta que carecen por sí mismas de fuerza legal vinculante, pero que presentan caracteres propios del Derecho y que, a través del orden jurídico comunitario, pretenden influir efectivamente en la conducta de los Estados miembros, instituciones y personas, ello a pesar de no establecer derechos y obligaciones para las mismas²⁹.

Es pues, un código de conducta, un compromiso político sin consecuencias jurídicas al tener limitado su ámbito de aplicación, a través del cual se determinan una serie de medidas para paliar la cuestión que ha suscitado la adopción del código.

Se ha manifestado que los principales problemas que suscita el uso de este tipo de “pseudo-normas” derivan de la forma en que son producidas y de los medios con los que se han dotado de coercibilidad, siendo algunos autores contrarios a su valor normativo, al articularse en el seno de un centro de producción normativo externo y con arreglo a principios no siempre coincidentes con los Tratados³⁰.

En relación con su forma de producción, se apunta a que estos actos de *soft law* son elaborados sin intervención directa o delegada de un Parlamento nacional.

En su elaboración participan los representantes de EM en la organización internacional de que se trate, –generalmente funcionarios de las diferentes Administraciones nacionales– y, por tanto, las normas que se establezcan no gozan de la legitimidad democrática, de las posibilidades de debate, de la publicidad y transparencia que ostentan las fuentes normativas clásicas. Estos actos se consideran *backdoor rules*³¹, lo cual provoca un déficit en la legitimidad de los representantes y por tanto, pueden considerarse contrarios al principio de seguridad jurídica³².

No obstante, el TJUE en su Resolución de 13 de diciembre de 1989³³, concluye:

²⁶ Véase, el Libro Blanco para la creación del mercado interior, documento de considerable relevancia para el desarrollo de posteriores Directivas comunitarias, COM (1985) 310 final.

²⁷ Véase al respecto, M. Gardeòes S., ‘Las ‘comunicaciones interpretativas’ de la Comisión: Concepto y valor normativo’, 1992, *Revista de instituciones Europeas*, n.º 3.

²⁸ Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, 98/C-384/03, DO C 384, de 10 de diciembre de 1998.

²⁹ Alonso García, R., “El *Soft law* comunitario”, *Revista de Administración Pública*, 2001.

³⁰ Véase Cruz Radial, I., (...), *op cit*.

³¹ Shelton, D., “Law and not law and the problem of *soft law*”, en AAVV, *Commitment and Compliance: the role of non-binding norms in the International legal system*, Ed. Oxford University Press, Londres, 2003, págs. 1-21.

³² Collado Yurrita, M.A., *et al*, “Las fuentes del derecho tributario internacional””, en Cordón Ezquerro (coord.), AAVV, *Manual de fiscalidad internacional*, Vol. I, Ed. IEF, Madrid, 2007.

³³ STJUE, de 13 de diciembre de 1989, *Grimaldi*, asunto C-322/88 y STJUE, de 8 de abril de 1992, y *Third Wagner Case*, asunto 94/91.

“(…)Sin embargo, con el fin de dar una respuesta completa a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente, conviene subrayar que las recomendaciones no pueden ser considerados como carentes en absoluto de efectos jurídicos. Efectivamente, los Jueces nacionales están obligados a tener en cuenta las recomendaciones a la hora de resolver los litigios de que conocen, sobre todo cuando aquéllas ilustran acerca de la interpretación de disposiciones nacionales adoptadas con el fin de darles aplicación, o también cuando tienen por objeto completar las disposiciones comunitarias dotadas de fuerza vinculante.(…)”.

Del análisis de todo lo anterior, tres son los elementos claves de este tipo de actos de naturaleza incierta: son instrumentos que complementan al Derecho Comunitario, carentes de obligatoriedad directa³⁴, pero con un claro objetivo de eficacia en la práctica.

Se ha puesto de manifiesto que la falta de sanción por incumplimiento revela su ausencia de fuerza vinculante, lo cual no compartimos, al menos en relación a todos los instrumentos de *soft law*, dado que la falta de cumplimiento puede conllevar una suerte de contramedidas políticas o económicas.

Nos gustaría destacar como ejemplo, el código de conducta para paliar la competencia desleal entre los Estados Miembros³⁵. Muchas son las críticas que ha recibido el código citado, debido a que no puede ser objeto de un control de legalidad, de una interpretación prejudicial (puesto que no existe disposición alguna especial a tal fin), ni puede ser objeto de sanción directa por falta de cumplimiento.

El código estableció un listado de regímenes existentes en los EM de la UE y sus territorios dependientes o asociados, que debían ser derogados por ser contrarios a la competencia leal entre los EM y perjudicar con ello la correcta marcha del mercado interior. Pese a las múltiples manifestaciones en contra, finalmente no sólo se acordó el dismantelar los regímenes penados (conocido como cláusula *roll-back*) sino que los EM se comprometieron a no establecer en el futuro regímenes contrarios a los criterios establecidos por la Comisión Europea (conocido como cláusula *stand-still*). La falta de cumplimiento no quedo impune, dado que del texto se derivan medidas coercitivas, quizás meramente políticas, pero de considerable transcendencia.

Otro ejemplo claro son los criterios establecidos por la Comisión en relación a la noción de ayuda de Estado. La falta de concreción de los artículos reguladores de las ayudas otorgadas por lo Estados (art.107 a 109 TFUE) se ha venido paliando a través de las comunicaciones de la Comisión.

Las comunicaciones de la Comisión sobre ayudas de Estado³⁶ tampoco han estado exentas de polémica, debido a la subjetividad y discrecionalidad de sus condicionantes, con una clara vinculación puesta de manifiesto a través de los expedientes incoados por la citada institución.

Tampoco debemos dejar de mencionar la reciente comunicación relativa a la política de la UE en materia de buena gobernanza en el ámbito fiscal, tanto en el marco de la UE como a nivel internacional³⁷.

³⁴ Pese a que como se ha puesto de manifiesto, indirectamente algunos de ellos sí pueden llegar a tener efectos legales, por lo que en todo caso debe tenerse en cuenta su relevancia jurídica.

³⁵ Código de conducta de 1999. SN 4901/99. Véase en, Lampreave Márquez, P. *La Competencia fiscal desleal entre los Estados Miembros de la Unión Europea*, Aranzadi, Cizur Menor, 2010.

³⁶ Documento COM 384/98 final. DOCE C 384, de 10 de diciembre de 1998 o Documento COM (1998) 74 final, de 10 de marzo de 1998.

³⁷ COM (2009) 201 final, de 28 de abril de 2009.

Sin duda también, el *soft law* ha estado muy presente en temas de tanta relevancia para la fiscalidad internacional como son los precios de transferencia y la documentación que deben preparar las empresas para cumplir con las obligaciones establecidas por la UE, incorporadas en la normativa interna de los EM.

Por tanto podríamos concluir que las normas extralegales pueden servir como un compromiso de los Estados ante la necesidad de establecer reglas que permitan una mayor flexibilidad de actuación para poder introducir y adaptar los mecanismos o instrumentos necesarios para hacer frente a una situación determinada. No obstante, no debemos obviar que al tratarse de derecho complementario y no de derecho derivado, ocupa la posición más subsidiaria en relación con el resto del ordenamiento comunitario.

De lo anterior queda patente que no hay duda sobre la eficacia de los actos *soft law*, siendo múltiples los instrumentos elaborados en materia fiscal que han supuesto un formidable avance en lo que a política fiscal de la UE se refiere. Lo que puede sostenerse en contra es la amenaza que acarrea el uso abusivo de este tipo de actos por ciertas instituciones, fundamentalmente la Comisión Europea, y el riesgo que subyace en la transformación de actos *soft law* en *hard law* sin pasar por las fases establecidas por el ordenamiento de la UE para convertirse en *hard law*. La Comisión es una institución que carece de toda autoridad para legislar, pudiendo haberse dado la situación, en las actuales circunstancias, de adoptarse actos *soft law* que nunca se hubieran tramitados como *hard law*, al haberse opuesto el Parlamento.

3. El principio de subsidiariedad y proporcionalidad versus el principio de equilibrio institucional

Como ya se ha hecho mención, dentro de los actos de Derecho derivado tipificados en el artículo 288 del TFUE, se distinguen los reglamentos, decisiones y directivas, respondiendo cada uno de ellos a finalidades distintas.

En materia fiscal, ha sido la directiva el vehículo normativo elegido para llevar a cabo la armonización³⁸, pues al establecer una obligación de resultado, permite a las Autoridades nacionales, la elección de la forma y los medios necesarios para el cumplimiento de la misma³⁹.

Es por tanto la directiva, el mejor medio para respetar el principio de subsidiariedad, siendo la expresión más neta de los límites del poder legislativo.

La subsidiariedad, es el principio regulador del modo de ejercicio de las competencias compartidas entre los Estados miembros y la UE⁴⁰. No se trata de una técnica de reparto de las atribuciones competenciales, sino de delimitar el ámbito difuso de las competencias compartidas de la UE, siendo su máximo exponente aquellos ámbitos que no son, clara y exclusivamente competencia, bien de los Estados o de la Unión.

En un deseo de limitar la intervención supranacional, los Estados miembros, incorporaron al ordenamiento comunitario el citado mecanismo, el cual, a lo largo de los años, ha suscitado múltiples discordias en relación al futuro de la UE.

³⁸ López Castillo, A., "¿Cerrar o cuadrar el círculo? A propósito de la revisión del sistema de fuentes del derecho de la UE", *Revista española de derecho Europeo*, n.º 5, 2003.

³⁹ Véase, STJUE, 27 de octubre de 1992, *Alemania v. Comisión*, asunto C- 240/90 y la citada STJUE, *Ursula Becker (...)*, *op cit*.

⁴⁰ El principio de subsidiariedad viene definido en el artículo 5.3 del TUE: "(...)en los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva, la Unión intervendrá en la medida en que, los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros (...)".

La subsidiariedad ha sido utilizada, tanto por los que entienden el principio como argumento limitativo a la creciente actividad de la UE, como por aquellos que ven en este principio, la justificación del poder de actuación de sus instituciones.

El principio de subsidiariedad (art. 5.3 TUE) entiende que la UE sólo actuará en la medida necesaria pero con todos los medios necesarios, incluso cuando no tenga expresamente atribuido una determinada competencia, no pudiendo, en virtud del principio de proporcionalidad, ninguna acción excederse de lo necesario para alcanzar los objetivos del Tratado (art 5.4 TUE).

La interpretación más restrictiva, deja a los Estados miembros la mayor parte de las tareas de ejecución, fijándose meramente unas directrices básicas por parte de la UE.

Como ejemplo ya mencionado anteriormente, el TFUE establece poderes explícitos a la Comisión Europea para la elaboración de cierto tipo de recomendaciones, lo cual, según el TJUE en su resolución *France v. Commission*⁴¹, no implica una *carte Blanche* a favor de la Comisión para elaborar recomendaciones, dado que ello contravendría al propio Tratado y a las funciones propias conferidas a la Comisión como garante del Tratado o motor de la integración Europea.

A *sensu* contrario, la doctrina de los poderes implícitos, ampara la actuación en ámbitos competenciales que no han sido expresamente atribuidos a la Unión, cuando ello resulte necesario para la consecución de los objetivos comunitarios.

La citada teoría ha sido invocada en numerosas ocasiones por organismos internacionales, En el ámbito concreto de la UE, puede entenderse sustentada (entre otros) a través del artículo 352 TFUE (ex. 308 TCE): “Cuando se considere necesaria una acción de la Unión en el ámbito de las políticas definidas en los Tratados para alcanzar uno de los objetivos fijados por éstos, sin que se hayan previsto en ellos los poderes de actuación necesarios a tal efecto, el Consejo adoptará las decisiones adecuadas por unanimidad (...)”.

El artículo transcrito ha sido invocado como fundamento jurídico de actos de la UE para alcanzar la plena realización del mercado interior, pero también para adoptar medida de política fiscal (entre otras políticas). No exento de polémica, dicho precepto ha sido objeto de numerosas propuestas para su derogación, debido a su utilización abusiva por parte de ciertas instituciones.

El TJUE ha mencionado el uso de la doctrina de los poderes implícitos en numerosas resoluciones, tales como *Samara v. Commission, De Santis v. Court of Auditors, IJssel-Vliet, Spain v. Commission, Belgium v. Commission, The Netherlands v. Commission, Dansk Rørindustri v. Commission*⁴². En éstas se reconoce a la Comisión Europea la posibilidad de llevar a cabo ciertos actos que deben ser tenidos en cuenta como criterios de aplicación en determinadas políticas de la UE, incluso si no queda autorizada expresamente, pero siempre dentro de unos límites.

Parte de la doctrina entiende que la Comisión, extendiendo aún más si cabe la teoría de los poderes implícitos, como garante del cumplimiento de los Tratados y del derecho derivado, no debe solamente limitarse a acciones puramente reactivas ante situaciones

⁴¹ STJUE, 23 de marzo 2004, *France v. European Commission*, Asunto C-233/02.

⁴² STJUE 1985, asunto 266/83, *Samara v. Comisión*; STJUE 1985, asunto 146/84, *De Santis v. Court of Auditors*; STJUE 1991, asunto T-2/90, *Ferreira de Freitas*; STJUE 1996, asunto C-311/94, *IJsselvliet*; STJUE 2000, asunto C-443/97, *Spain v. Comisión*; STJUE 1999, asunto C-75/97, *Belgium v. Comisión*; STJUE 2002, asunto C-382/99, *the Netherlands v. Comisión*; STJUE 2005, asunto C-189/02P, *Dansk Rørindustri v. Comisión*.

de vulneración del Tratado, sino también preventivas con el objeto de evitar en lo posible las situaciones mencionadas⁴³.

Ante la citada afirmación cabría preguntarse que límites y condiciones deben imponerse en la elaboración de los actos *soft law* con objeto de respetar el equilibrio institucional de la UE.

El uso excesivo de los actos *soft law* puede resultar problemático en supuestos de solapamiento de poderes, lo cual, en todo caso, debería ser resuelto por el TJUE, tal como se refleja en el asunto *Freistaat Sachsen and Volkswagen v. Commission*⁴⁴, concerniente al apoderamiento creciente de la Comisión versus el Consejo para adoptar líneas de actuación en lo relativo a las ayudas de Estado.

Otra posición que la Comisión ha venido desarrollando en la última década es la relativa a su capacidad de adoptar instrumentos interpretativos del derecho comunitario, cuestión que en última instancia viene reservada al TJUE. La Comisión, no se limita a recoger lo que el TJUE resuelve a través de sus resoluciones, sino que suele añadir, y en ocasiones de manera bastante subjetiva, su posicionamiento sobre temas concretos en una clara extralimitación de sus poderes.

Queremos aquí subrayar la importancia que nos merece la resolución del Parlamento Europeo, en relación con el uso excesivo de los actos “*soft law*”⁴⁵.

(...) En 2005, la Comisión adoptó una recomendación(...) que describió como "un instrumento no vinculante o de derecho indicativo (soft law instrument) destinado a permitir el progreso del mercado en la buena dirección" y a completar las Directivas existentes(...).

El Parlamento deplora que la Comisión utilice el derecho indicativo como sustituto de la legislación de la UE adoptada de conformidad con los principios de subsidiariedad y proporcionalidad, y que extrapole la jurisprudencia del Tribunal de Justicia a terrenos sin explorar;(...).

Hace hincapié en que el Parlamento, en su calidad de única institución comunitaria elegida democráticamente, no es consultado actualmente sobre la utilización de los llamados instrumentos de derecho indicativo, como las recomendaciones de la Comisión, basadas en el artículo 211 del Tratado CE, las comunicaciones interpretativas y otros documentos de la misma índole;(...).

Pide a la Comisión que desarrolle, en colaboración con el Parlamento, un modus operandi que garantice la participación de los organismos elegidos democráticamente, incluyendo posiblemente los elegidos por acuerdo interinstitucional, y por consiguiente una supervisión más efectiva de la necesidad de adoptar instrumentos de derecho indicativo;(...)”.

Por tanto, la aplicación del principio de subsidiariedad o del principio de proporcionalidad no debe suponer en ningún caso una brecha en el equilibrio institucional o en el funcionamiento del mercado interno.

Tal como afirma la doctrina, la piedra clave del sistema institucional comunitario es el principio de equilibrio institucional, argumento central de importantes sentencias del TJUE⁴⁶. El sentido de este principio reside en el ejercicio competencia de cada

⁴³ Senden L., “*Soft law and its implication for institutional balance in the EC*” ,*Utrecht law review*, 2005.

⁴⁴ Asuntos acumulados, Sentencia del TJUE, de 15 de diciembre de 1999, asuntos T-132/96 y T-143/96.

⁴⁵ Resolución del Parlamento Europeo, de 4 de septiembre de 2007, sobre las repercusiones institucionales y jurídicas del uso de los instrumentos de derecho indicativo (2007/2028(INI)).

⁴⁶ STJUE, de 22 de mayo de 1990, Parlamento v. Consejo, “Chernobyl”, Asunto C-70/88.

institución según su atribución por el Tratado (con sus condicionamientos y límites), no pudiendo ser invadidos los poderes atribuidos a una institución por otra.

El propio Tratado contiene varias salvaguardas por las cuales una institución puede proteger el rol atribuido, pudiendo anular un acto de *soft law*, sobre la base del artículo 263 del TFUE, cuando de ello se derive una extralimitación de poderes. También en base al artículo 225 del TFUE se prevé que el Parlamento pueda solicitar a la Comisión y al Consejo que retire alguna propuesta legislativa cuando no se aplique correctamente el principio de subsidiariedad y de proporcionalidad y lo mismo se establece con respecto a la posible solicitud del Consejo respecto a las propuestas de la Comisión en el artículo 241 TFUE.

4. El principio de unanimidad como límite a la coordinación fiscal

En concordancia con el principio de subsidiariedad, subsiste la obligatoriedad de unanimidad en el voto de los Estados miembros, en vigor, para la aprobación de materias con ingente trascendencia para los Estados miembros.

Pese a que la mayoría cualificada es el método de votación generalmente admitido, se ha mantenido a lo largo de los Tratados, el voto por unanimidad respecto a ciertas materias.

La aplicación del principio de unanimidad viene limitada desde el Tratado de Maastricht, en el sentido de sustituir dicho criterio de voto por el de la mayoría cualificada, para la adopción de un número importante de materias. Sin embargo es, fundamentalmente en el Tratado de Niza⁴⁷, cuando la limitación ha supuesto un importante avance, lo que incide en el creciente peso del Parlamento europeo, que ve aumentado su poder de decisión.

Si bien el número de preceptos que requieren la unanimidad ha venido disminuyéndose con las modificaciones del Tratado, continúa aplicándose respecto a ciertos preceptos con inherente sensibilidad en los Estados, tales como los derechos de la ciudadanía europea –artículos 22.1º y 2º y artículo 25, TFUE–, la seguridad social –artículos 48 y 160, TFUE–, la regulación sobre ayudas de Estado –artículo 108, TFUE–, las nuevas competencias de la UE –artículo 352 TFUE–, la adhesión de nuevos Estados –artículo 56, TFUE– o la financiación –artículos 312 y 322, TFUE–, entre otros.

Sorprendentemente y a pesar de las diversas modificaciones de los Tratados, la fiscalidad ha continuado siendo uno de los temas que requieren de unanimidad, debido quizás, al elevado proteccionismo de los Estados miembros en lo que se refiere a la pérdida de su soberanía fiscal.

Como consecuencia de la unanimidad en voto, nos encontramos ante un derecho de veto encubierto por parte de los Estados miembros que ha retrasado, e incluso paralizado, numerosas propuestas de directiva presentadas por la Comisión.

Se ha manifestado por parte de la doctrina, la paradoja relativa a otros ámbitos en los que es suficiente la mayoría cualificada, adoptándose con facilidad las directivas propuestas. Ello es debido a que la mera posibilidad de que un Estado se vea en minoría en el Consejo, puede constituir un importante incentivo para la negociación⁴⁸.

⁴⁷ El Tratado de Niza fue adoptado el 26 de febrero de 2001, entrando en vigor el 1 de febrero de 2003. *DO C 80*, de 10 marzo 2001.

⁴⁸ Falcón y Tella, R., "El derecho Fiscal Europeo. Estudios de derecho Financiero y Tributario" en AAVV, *Estudios de derecho financiero y tributario en Homenaje al profesor Calvo Ortega*, Vol. II, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2005. págs. 2289-2312.

De ahí que exista un amplio consenso sobre la necesidad de cambiar la regla de unanimidad en materia fiscal, máxime por el bloqueo que puede suponer este sistema de voto para el avance normativo, en una Unión con 27 Estados miembros.

La Comunicación de la Comisión “Un proyecto para la Unión Europea”⁴⁹ manifiesta específicamente que la regla de la unanimidad en la toma de decisiones en materia fiscal, debería ser sustituida por la regla de la mayoría cualificada, facilitando de este modo un sistema ágil en la adopción de decisiones⁵⁰.

No podemos obviar que para algunos impuestos, la supuesta soberanía nacional no es más que una quimera, pues en la práctica, es el mercado interior el que pone límites a las decisiones nacionales en materia fiscal. Al existir un derecho de decisión formal, pero no real, no puede decirse que haya auténtica soberanía⁵¹.

El Dictamen del Comité Económico y Social Europeo, establece que en caso de adoptarse normas por mayoría cualificada debe “(...) delimitarse muy claramente a qué impuestos se aplica, pero no hay duda de que la fiscalidad de las empresas y los impuestos sobre el rendimiento del capital y las actividades nocivas para el medio ambiente deben contarse entre ellos. No se trata, de ninguna manera, de la posibilidad de decidir de manera general por mayoría cualificada en el ámbito fiscal, sino que, como propone la Convención, su utilización estará limitada a los impuestos que tienen repercusiones para el funcionamiento del mercado interior o que pueden distorsionar la competencia. La imposición de las rentas, el trabajo y, los bienes inmuebles, entre otros, seguirán siendo competencia de los Estados y si se debate a nivel de la UE, las decisiones deberán adoptarse por unanimidad. Además de aplicarse únicamente a determinados impuestos, las decisiones por mayoría cualificada se limitarán a establecer niveles mínimos. (...)”⁵².

La Comisión ha argumentado que dado que con el uso exclusivo de lo que se ha denominado *hard law* (derecho derivado fundamentalmente) no se ha conseguido solucionar las problemáticas crecientes en un mercado interior con 27 Estados miembros, los actos de *soft law* son absolutamente necesarios⁵³.

No podemos obviar que la acción invasora de la soberanía fiscal por parte de la Unión, no es bien recibida por los EM, por lo que se requiere un esfuerzo mutuo, tanto por parte de las Instituciones como por parte de los Estados miembros, por moderar los intentos de supremacía recíproca⁵⁴.

Nos cuestionamos, si no sería más conveniente intentar acercar los posicionamientos de la Unión y de los EM, con el objeto de poder adoptar medidas de política fiscal a través del voto por mayoría de los EM y flexibilizar en lo posible la toma de decisiones en ésta materia, que entender como única alternativa a la falta de derecho derivado, que

⁴⁹ Comunicación Un proyecto para la Comunidad Europea, (...), *ibidem*.

⁵⁰ Véase Moreno González, S., “El sistema de recursos propios de la Unión en el Tratado por el que se establece una Constitución para Europa”, en *Comentarios a la Constitución Europea*, Vol. III, Ed. Tirant lo blanch, Valencia, 2005.

⁵¹ Falcón y Tella, R., y Almudí Cid, J.M., “El derecho fiscal europeo”, en Cordón Ezquerro (director), AAVV, *Manual de fiscalidad internacional*, Vol. I, Ed. IEF, Madrid, 2007.

⁵² Véase en, La fiscalidad en la UE: principios comunes, convergencia de normas fiscales y posibilidad de votación por mayoría cualificada, de 10 de diciembre de 2003, DO C 80/33, de 30 de marzo de 2004.

⁵³ European Governace, a White paper, 2001(...), *ibidem*.

⁵⁴ Lampreave Márquez, P., “El debate sobre la armonización fiscal y la competencia entre los Estados Miembros”, en Chico de la Cámara, F. (coord.), AA VV, *La ampliación de la UE y sus repercusiones tributarias sobre las libertades comunitarias*, Ed. Colección Estudios Jurídicos, IEF, Madrid, 2010.

instituciones carentes de capacidad legislativa, regulen a través de las denominadas *backdoor rules*⁵⁵.

5. Conclusión

Reiterando lo ya manifestado, la legitimidad de los actos *soft law* tienen tanto defensores como detractores, sin embargo, lo indudable es que debido al escaso avance en la aprobación de derecho derivado, estas nuevas fuentes están teniendo un papel fundamental en la cooperación de los Estados miembros y la aproximación de sus legislaciones.

No cabe duda que dichos instrumentos pueden obtener un resultado mucho más efectivo, en cuanto a la coordinación fiscal se refiere, que la cesión explícita de soberanías fiscales por parte de los Estados miembros, no obstante son instrumentos que no deberían quedar exentos de control Parlamentario.

Como se ha puesto de manifiesto los actos de *soft law* no pueden ser objeto de un control de legalidad, de una interpretación prejudicial, –puesto que no existe disposición alguna especial a tal fin–, ni puede ser objeto de sanción directa, sin por ello carecer de valor jurídico. Sin embargo, no podemos obviar que este tipo de actos, que son elaborados de manera unilateral en algunos casos y aprobados mediante un cierto acuerdo (ya sea presunto) en otros, pero cuya falta de cumplimiento no entraña *a priori* consecuencias directas (decimos *a priori*, porque tal como se ha puesto de manifiesto, su falta de cumplimiento no suele quedar exenta de repercusiones), no acaban de revelarse como instrumentos de total utilidad.

Reiteremos que no dudamos que los actos de *soft law* son un complemento positivo del Derecho Comunitario, dado que contribuye a coordinar la política fiscal europea, siendo en ocasiones más eficaces y prácticos que los actos de *hard law*, sin embargo, en ningún caso creemos que debería considerarse como fuentes de Derecho Comunitario, ni relegar o suplir al *hard law*.

Se apuntan como posibles soluciones, el flexibilizar el principio de voto en política fiscal europea y la adopción de posibles acuerdos inter-institucional (fundamentalmente entre el Parlamento, el Consejo y la Comisión) con el objeto de poder fijarse métodos de elaboración de derecho comunitario más ágiles que el actual, consiguiendo restaurar el equilibrio institucional.

Como se ha manifestado, la falta de eficacia probada del voto por unanimidad, revierte negativamente en la coordinación de una política fiscal común y las lagunas por falta de consenso en dicha materia son aprovechadas por ciertas instituciones con el objeto de extralimitar sus poderes de actuación.

Creemos que la Comisión debería limitarse a los poderes atribuidos por el Tratado, debiendo en todo caso desarrollar, en colaboración con el Parlamento, un *modus operandi* que garantice la participación de los organismos elegidos democráticamente, en aras a una supervisión más efectiva en la indudable necesidad de adoptar instrumentos de *soft law* que complementen el escaso derecho comunitario vigente en el campo de la política fiscal europea.

Bibliografía

- Alonso García, R., “El *Soft law* comunitario”, Revista de Administración Pública, 2001.
Chinkin, C., “The Challenge of *Soft law*: Development and Change in International Law”, INT’L & COMP, 1989.

⁵⁵ Lampreave Márquez, P., “El debate (...)”, *ibidem*.

- Collado Yurrita, M. A., *et al.*, “Las fuentes del derecho tributario internacional”, en Cerdón Ezquerro (coord.), AAVV, *Manual de fiscalidad internacional*, Vol. I, Ed. IEF, Madrid, 2007.
- Cruz Radial, I., “Globalización económica: sinónimo de la desnaturalización tributaria”, *Crónica Tributaria*, n.º 109, 2003.
- Falcón y Tella, R., “El papel de la jurisprudencia en la armonización fiscal europea”, en Yebra Martul-Ortega, P., (coord.), AAVV, *Sistema fiscal español y armonización europea*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995.
- Falcón y Tella, R., y Almudí Cid, J. M., “El derecho fiscal europeo”, en Cerdón Ezquerro (coord.), AAVV, *Manual de fiscalidad internacional*, Vol. I, Ed. IEF, Madrid, 2007.
- Lampreave Márquez, P., *La Competencia fiscal desleal entre los Estados Miembros de la Unión Europea*, Aranzadi, Cizur Menor, 2010.
- “El debate sobre la armonización fiscal y la competencia entre los Estados Miembros”, en Chico de la Cámara, F. (coord.), AA VV, *La ampliación de la UE y sus repercusiones tributarias sobre las libertades comunitarias*, Ed. Colección Estudios Jurídicos, IEF, Madrid, 2010.
- López Castillo, A., “¿Cerrar o cuadrar el círculo? A propósito de la revisión del sistema de fuentes del derecho de la UE”, *Revista española de derecho Europeo*, n.º 5, 2003.
- Mangas Martín, A., *Tratado de la Unión Europea, Tratados constitutivos de las Comunidad Europea y otros actos básicos de derecho comunitario*, Ed. Tecnos, Madrid, 2008.
- Mangas Martín, A., y Liñán Noguerras, D., “Sistemas de normas y actos en la Unión Europea”, en *instituciones y derecho de las Comunidad Europea*, 5.ª ed, Ed. Tecnos, Madrid, 2005.
- Mazuelos Bellido, A., “Soft law, ¿Mucho ruido y pocas nueces?”, *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*, n.º 8, 2004.
- Mörth, U., *Soft Law in Governance and Regulation – An Interdisciplinary Analysis*, Ed. Ulrika Mörth, 2004.
- Sacchetto, C., “Le fonti del Diritto Internazionali Tributario” en V. Uckmar (Coord.) *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, 3.ª edic. CEDAM, Pavoda, 2005.
- Senden L., “Soft law and its implications for institutional balance in the EC”, *Utrecht law review*, 2005.
- Shelton, D., “Law and not law and the problem of soft law”, en AAVV, *Commitment and Compliance: the role of non-binding norms in the International legal system*, Ed. Oxford University Press, Londres, 2003.

LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA: LA PREVALENCIA DE LO ECONÓMICO SOBRE LO JURÍDICO*

Antonio López Díaz

Consello de Contas de Galicia

Universidad de Santiago de Compostela

1. Introducción. La formulación normativa del principio de estabilidad presupuestaria

La entrada en la fase de Unión Económica y Monetaria, especialmente con la implantación de una moneda única ha hecho aflorar un nuevo principio general de aplicación en el régimen presupuestario de los Estados Miembros: El principio de estabilidad presupuestaria. Al análisis de su significado, de sus bases jurídicas, y de los criterios interpretativos para su aplicación dedicaremos las páginas siguientes.

La base normativa, desde el punto de vista del que podemos denominar como derecho originario está constituida por las disposiciones contenidas en los Tratados y en los Protocolos anexos a los mismos.

En su redacción actual, el artículo 126 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (antiguo art. 104)¹ dispone:

1. Los Estados miembros evitarán déficits públicos excesivos.

2. La Comisión supervisará la evolución de la situación presupuestaria y del nivel de endeudamiento público de los Estados miembros con el fin de detectar errores manifiestos. En particular, examinará la observancia de la disciplina presupuestaria atendiendo a los dos criterios siguientes:

a) Si la proporción entre el déficit público previsto o real y el producto interior bruto sobrepasa un valor de referencia, a menos:

– Que la proporción haya descendido sustancial y continuadamente y llegado a un nivel que se aproxime al valor de referencia.

– Que el valor de referencia se sobrepase sólo excepcional y temporalmente, y la proporción se mantenga cercana al valor de referencia.

b) Si la proporción entre la deuda pública y el producto interior bruto rebasa un valor de referencia, a menos que la proporción disminuya suficientemente y se aproxime a un ritmo satisfactorio al valor de referencia.

Los valores de referencia se especifican en el Protocolo sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo, anejo a los Tratados.

Los restantes apartados de este artículo se destinan a prever el procedimiento que ha de ponerse en marcha cuando se aprecie la existencia de déficit excesivo².

* 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 La redacción actual trae su causa del artículo 104 C, introducido en el Tratado de la CE por el Tratado de la Unión Europea, que creó un Título VI, Política económica y monetaria, en sustitución del Título II anterior.

² 3. Si un Estado miembro no cumple los requisitos de uno de estos criterios o de ambos, la Comisión elaborará un informe, en el que también se tendrá en cuenta si el déficit público supera los gastos públicos de inversión, así como todos los demás factores pertinentes, incluida la situación económica y presupuestaria a medio plazo del Estado miembro.

La Comisión también podrá elaborar un informe cuando considere que, aun cumpliéndose los requisitos inherentes a los criterios, existe el riesgo de un déficit excesivo en un Estado miembro.

4. El Comité Económico y Financiero emitirá un dictamen sobre el informe de la Comisión.

5. Si la Comisión considerare que un Estado miembro presenta o puede presentar un déficit excesivo, remitirá un dictamen a dicho Estado miembro e informará de ello al Consejo.

6. El Consejo, sobre la base de una propuesta de la Comisión, considerando las posibles observaciones que formule el Estado miembro de que se trate, y tras una valoración global, decidirá si existe un déficit excesivo.

7. Cuando el Consejo, de conformidad con el apartado 6, decida declarar la existencia de un déficit excesivo, adoptará sin demora injustificada, sobre la base de una recomendación de la Comisión, las recomendaciones dirigidas al Estado miembro de que se trate para que éste ponga fin a esta situación en un plazo determinado. Salvo lo dispuesto en el apartado 8, dichas recomendaciones no se harán públicas.

8. Cuando el Consejo compruebe que no se han seguido efectivamente sus recomendaciones en el plazo fijado, el Consejo podrá hacerlas públicas.

9. Si un Estado miembro persistiere en no llevar a efecto las recomendaciones del Consejo, éste podrá decidir que se formule una advertencia a dicho Estado miembro para que adopte, en un plazo determinado, las medidas dirigidas a la reducción del déficit que el Consejo considere necesaria para poner remedio a la situación.

En tal caso, el Consejo podrá exigir al Estado miembro de que se trate la presentación de informes con arreglo a un calendario específico para examinar los esfuerzos de ajuste de dicho Estado miembro

10. En el marco de los apartados 1 a 9 del presente artículo, no podrá ejercerse el derecho de recurso previsto en los artículos 258 y 259.

11. Si un Estado miembro incumpliere una decisión adoptada de conformidad con el apartado 9, el Consejo podrá decidir que se aplique o, en su caso, que se refuerce una o varias de las siguientes medidas:

– Exigir al Estado miembro de que se trate que publique una información adicional, que el Consejo deberá especificar, antes de emitir obligaciones y valores,

– Recomendar al BEI que reconsidere su política de préstamos respecto al Estado miembro en cuestión,

– Exigir que el Estado miembro de que se trate efectúe ante la Unión un depósito sin devengo de intereses por un importe apropiado, hasta que el Consejo considere que se ha corregido el déficit excesivo,

– Imponer multas de una magnitud apropiada.

El Presidente del Consejo informará al Parlamento Europeo acerca de las decisiones tomadas.

12. El Consejo derogará algunas o la totalidad de sus decisiones o recomendaciones mencionadas en los apartados 6 a 9 y 11 cuando considere que el déficit excesivo del Estado miembro en cuestión se ha corregido. Si anteriormente el Consejo hubiere hecho públicas sus recomendaciones, hará, en cuanto haya sido derogada la decisión adoptada en virtud del apartado 8, una declaración pública en la que se afirme que el déficit excesivo ha dejado de existir en el Estado miembro en cuestión.

13. Por lo que respecta a las decisiones o recomendaciones del Consejo mencionadas en los apartados 8, 9, 11 y 12, el Consejo se pronunciará sobre la base de una recomendación de la Comisión. Cuando el Consejo adopte las medidas contempladas en los apartados 6 a 9, 11 y 12, el Consejo se pronunciará sin tomar en consideración el voto del miembro del Consejo que represente al Estado miembro de que se trate. La mayoría cualificada de los demás miembros del Consejo se definirá de conformidad con la letra a) del apartado 3 del artículo 238.

14. En el Protocolo sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo anejo a los Tratados se recogen disposiciones adicionales relacionadas con la aplicación del procedimiento descrito en el presente artículo.

El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Banco Central Europeo, adoptará las disposiciones apropiadas que sustituirán al mencionado Protocolo.

Sin perjuicio de las restantes disposiciones del presente apartado, el Consejo, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, fijará normas de desarrollo y definiciones para la aplicación de las disposiciones del mencionado Protocolo.

En el caso de España, dicho procedimiento se puso en marcha en 2009, siguiente los trámites que se indican a continuación:

Article	Name EDP step	Date
104(3)	Commission report	18.02.2009
104(5)	Commission opinion on the existence of an excessive deficit	24.03.2009
104(6)	Commission recommendation for a Council decision on the existence of an excessive deficit	24.03.2009
104(7)	Commission recommendation for a Council recommendation to end the excessive deficit situation	24.03.2009

Como se puede apreciar, a la hora de establecer los indicadores de la disciplina presupuestaria, toma en consideración la relación entre el déficit, y en endeudamiento, con el Producto Interior Bruto de cada país. El Tratado, sin embargo, no fija los umbrales a partir de los cuales dichos valores se consideran excesivos, sino que remite al Protocolo sobre procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo, que figura anejo a los Tratados.

Es precisamente el Protocolo n.º 12, anexo al Tratado de la Unión Europea y al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, el que fija tales extremos señalando en el artículo 1 que “*Los valores de referencia que se mencionan en el apartado 2 del artículo 126 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea serán:*

- *3 por 100 en lo referente a la proporción entre el déficit público previsto real y el producto interior bruto a precios de mercado.*
- *60 por 100 en lo referente a la proporción entre la deuda pública y en producto interior bruto a precios de mercado.”*

Por su parte el artículo 2 del mismo protocolo establece determinadas precisiones sobre los conceptos a que se refiere el artículo 1 y así se señala:

A los efectos del artículo 126 de dicho Tratado y a los del presente Protocolo, se entenderá por:

- *Público, lo perteneciente a las administraciones públicas, es decir, a la administración central, administración regional o local y a los fondos de la seguridad social, con exclusión de las operaciones de carácter comercial, tal como se definen en el sistema europeo de cuentas económicas integradas.*
- *Déficit, el volumen de endeudamiento neto, con arreglo a la definición del sistema europeo de cuentas económicas integradas.*
- *Inversión, la formación bruta de capital fijo, tal como se define en el sistema europeo de cuentas económicas integradas.*
- *Deuda, la deuda bruta total, a su valor nominal, que permanezca viva al final del año, consolidada dentro de los sectores del gobierno general, con arreglo a la definición del primer guión.*

Hasta aquí llegaría lo que podemos denominar con el derecho originario, donde merece la pena ya llamar la atención sobre la remisión al sistema europeo de cuentas económicas integradas, en la actualidad el Sistema Europeo de Contabilidad Nacional y Regional en la Comunidad (SEC 95)³ a los efectos de determinar los extremos concretos de los conceptos mencionados.

104(6)	Council decision on the existence of an excessive deficit	27.04.2009 (*)
104(7)	Council recommendation to end the excessive deficit situation	27.04.2009 (*)
104(7)	Commission recommendation for a Council recommendation to end the excessive deficit situation	11.11.2009
126(7)	Council recommendation to end the excessive deficit situation	02.12.2009
	Commission communication to the Council on action taken	15.06.2010
	Council conclusions	13.07.2010

(*) Political agreement 03/04.04.2009 (informal ECOFIN). Formal adoption 27.04.2009 (GAER).

³ Este sistema, que sustituyó el sistema europeo de cuentas económicas integradas (SEC) fue adoptado por el Reglamento CE n.º 2223/1996, del Consejo, de 25 de junio de 1966, relativo al sistema europeo de cuentas nacionales y regionales de la Comunidad, conocido como SEC 95.

Si del Derecho originario pasamos al Derecho derivado, resulta obligado tomar en consideración las siguientes normas:

- El Reglamento CE 3605/93, del Consejo, de 25 de noviembre de 1993, relativo a la aplicación del Protocolo sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo, anejo al Tratado constitutivo de la Comunidad Europea⁴.
- El Reglamento CE 1467/97, del Consejo, de 7 de julio de 1997, relativo a la aceleración y clarificación del procedimiento de déficit excesivo. Modificado por Reglamento CE n.º 1056/2005, del Consejo, de 27 de junio de 2005.
- El Reglamento CE 1466/97, del Consejo, de 7 de julio de 1997, relativo al refuerzo de la supervisión de las situaciones presupuestarias y a la supervisión y coordinación de las políticas económicas. Modificado por el Reglamento CE n.º 1055/2005, del Consejo, de 27 de junio de 2005⁵.
- El Reglamento CE n.º 479/2009, del Consejo, de 25 de mayo de 2009, relativo a la aplicación del Protocolo sobre procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo, anejo al Tratado constitutivo de la Comunidad Europea.

En nuestro ordenamiento interno resulta obligado mencionar las siguientes normas básicas sobre la cuestión, a través de las cuales se ha operado la traslación al ordenamiento interno de las reglas contenidas en las disposiciones comunitarias:

- El Real Decreto Legislativo 2/2007, de 2 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.
- La Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria a la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.
- Real Decreto 1463/2007, de 2 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre de Estabilidad Presupuestaria, en su aplicación a las entidades locales.

El conjunto de normas mencionadas constituye un auténtico bloque normativo en el que se contempla y regula una determinada hipótesis, (la estabilidad presupuestaria), así como las consecuencias previstas para los casos de incumplimiento de tal objetivo, (planes de saneamiento financiero).

En particular, las normas mencionadas hacen hincapié tanto en la determinación de los concretos objetivos de estabilidad presupuestaria para cada uno de los subsectores que integran el conjunto del bloque Administraciones Públicas Españolas (Estado, Seguridad Social, CCAA, CCLL), como a las medidas a adoptar cuando se exceden tales límites máximos, en particular a los contenidos y el proceso de adopción de los planes de saneamiento financiero.

Sin embargo, queda todo un gran bloque de cuestiones, en especial todas aquellas que tienen que ver con los datos tomados en consideración para la determinación del déficit y endeudamiento de los distintos sectores y del conjunto de las Administraciones públicas que escapa de ese proceso de regulación. Es cierto que la Contabilidad

⁴ Modificado por los Reglamentos CE 475/2000; 351/2002 y 2103/2005.

⁵ La modificación operada en 2005 en los mencionados reglamentos 1466 y 1467 de 1997, tuvo su origen en el informe “Mejorar la aplicación del pacto de estabilidad y crecimiento”, adoptado por el Consejo el 20 de marzo de 2005, y que tenía por finalidad: promover la gobernanza y la adhesión de los Estados al marco fiscal reforzando los fundamentos económicos y la eficacia del Pacto, tanto en su vertiente preventiva como corrector; salvaguardar la sostenibilidad de la hacienda pública a largo plazo; fomentar el crecimiento y evitar imponer cargas excesivas a las generaciones futuras.

Nacional, que le sirve de base de cálculo, se regula en el Reglamento que aprueba las normas del SEC 95⁶. No obstante, en el cálculo de los resultados presupuestarios en términos de Contabilidad Nacional, lo que, en definitiva generará la cifra de déficit para su consideración o no como excesivo, adquieren un papel estelar la Oficina Estadística de la Comunidad (EUROSTAT), así como las autoridades estadísticas nacionales, en la medida en que la Contabilidad Nacional se fundamenta en los datos suministrados por las autoridades de los Estados Miembros. Y, en este caso, las facultades de supervisión sobre los datos estadísticos se proyectan también sobre el cálculo del déficit a estos efectos.

2. La interpretación de los datos nacionales a los efectos de la determinación del cumplimiento o no de los objetivos de déficit

La cuantificación del déficit y de la deuda de cada uno de los Estados de cara a determinar si pueden considerarse o no excesivos, es una tarea que se lleva a cabo sobre la base de los datos estadísticos suministrados por cada uno de los Estados en el marco del SEC 95, como ya se ha mencionado.

Siendo ello así, surge de inmediato el papel relevante de la Oficina Estadística de la Comisión Europea (EUROSTAT), como garante de la calidad de los datos estadísticos suministrados por los distintos estados miembros.

Además, y como consecuencia de ello, se convierte en un intérprete muy cualificado para la aplicación del principio de estabilidad presupuestaria. En efecto, la decisión sobre la estabilidad o no de las cuentas públicas viene en gran medida condicionada por lo criterios de EUROSTAT, y todo ello sin una base normativa sólida.

Entre las manifestaciones de esta actividad interpretativa se pueden mencionar los siguientes resultados:

- El *Manual del SEC 95 sobre el déficit público y la deuda pública*.
- El Código de buenas prácticas para la elaboración y notificación de datos en el contexto del procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo, que fue aprobado por el Consejo ECOFIN de 18 de febrero de 2003, y en buena medida convertido en norma a través del Reglamento CE, 2103/2005, de 12 de diciembre de 2005.
- Las decisiones de EUROSTAT ante las cuestiones concretas planteadas en relación a las situaciones de los distintos Estados Miembros.

A estos instrumentos de aplicación del principio de estabilidad vamos a referirnos en las páginas siguientes, atendiendo de forma especial a las decisiones EUROSTAT, así como al Manual SEC 95.

En cualquier caso, ya podemos llamar la atención que, cuando descendemos de la base normativa a la que nos hemos referido, la aplicación y concreción del principio de estabilidad presupuestaria sufre un notable proceso de desregulación, especialmente en el ámbito comunitario, donde se adoptan las decisiones más relevantes al respecto.

Esa falta de regulación jurídica a la hora de aplicar el principio de estabilidad presupuestaria se manifiesta, a nuestro entender, en los siguientes puntos:

- a) Una prevalencia generalizada de la realidad económica sobre la forma legal en que se manifiestan o actúan las distintas unidades institucionales.

⁶ Reglamento (CE) n.º 2223/96 del Consejo, de 25 de junio de 1996, relativo al sistema europeo de cuentas nacionales y regionales de la Comunidad.

b) Una amplísima facultad interpretativa de EUROSTAT a la hora de decidir sobre calificación de determinadas operaciones en términos de contabilidad nacional.

c) Unos procedimientos que, siendo de especial trascendencia por las consecuencias que pueden generar, no cuentan, a nuestro entender, con las adecuadas garantías jurídicas.

2.1. La prevalencia de la realidad económica sobre la forma legal

Señala el Manual SEC para el cálculo del déficit y endeudamiento en su tercera edición de 28 de octubre de 2010⁷ que “el SEC 95 es un sistema para producir estadísticas económicas. Como tal recoge la realidad económica de las transacciones más que su forma legal. Esto puede conllevar buscar a través de las complejas operaciones financieras para entender quien corre con los riesgos financieros y quien tiene el control sobre las recompensas, con independencia de como se han conformado los contratos. En el contexto de medir el déficit y la deuda la búsqueda de la realidad económica afecta a materias como las siguientes:

– La clasificación de las entidades: ¿Está una entidad dentro o fuera del sector Administraciones Públicas?. La deuda y déficit de las Administraciones Públicas está primariamente afectado por unidades clasificadas como sector Administraciones Públicas. Esto viene determinado por la consideración de si una entidad es considerada como pública (desarrolla una función pública o está controlada por otra entidad pública), y si es considerada de mercado (financiada por sus propias ventas) o no mercado. Las entidades consideradas de mercado no integran el sector Administraciones Públicas.

– El tiempo de las transacciones: SEC 95 toma en consideración las transacciones cuando la actividad económica tiene lugar, mas que cuando el pago es realizado. Tales diferencias pueden ser muy grandes y consiguientemente significativas para el déficit en el caso de ciertos tributos y en la adquisición de activos de capital.

– La naturaleza de las propias transacciones: Las transacciones no financieras, como el consumo, sueldos y salarios, ayudas y subvenciones, para cubrir pérdidas afectan directamente al déficit, mientras otras operaciones no, como es el caso de la adquisición de activos financieros o el pago de las deudas.

Como muestra de lo que venimos diciendo, vamos a referirnos de forma específica la definición del sector administraciones públicas en términos de contabilidad nacional

Si partimos de la definición que se hace en el SEC 95 del sector administraciones públicas (S,13), tenemos que el mismo incluye todas las unidades institucionales que son otros productores no de mercado cuya producción se destina al consumo individual o colectivo, que se financian principalmente mediante pagos obligatorios efectuados por unidades pertenecientes a otros sectores o que efectúan operaciones de redistribución de la renta y la riqueza nacionales.

La determinación de ese sector requiere, por tanto, tres pasos sucesivos:

1) Determinación de las que se consideran *unidades institucionales*. Para que una entidad pueda ser considerada unidad institucional deben darse la siguientes condiciones:

⁷ *Manual on Government Deficit and Debt*. 2010 edition, EUROSTAT, Luxemburgo 2010. También disponible on line en:

http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/product_details/publication?p_product_code=KS-RA-09-017.

- a. Que goce de autonomía de decisión, lo que requiere que la entidad:
 - i. Sea titular de bienes o activos con facultad de disposición sobre ellos.
 - ii. Tenga capacidad para tomar decisiones económicas y realizar actividades económicas de las que es directamente responsable ante la ley.
 - iii. Tenga capacidad para contraer pasivos en nombre propio, aceptar otras obligaciones o compromisos futuros y suscribir contratos.
- b. Y que disponga de un conjunto completo de cuentas, o bien pueda elaborarlo y resulte pertinente tanto económica como jurídicamente.

Del criterio expuesto se deriva que el sector administraciones públicas incluirá las entidades que no se consideran unidades institucionales que dependan de los distintos niveles de administraciones públicas, así como aquellas que, considerándose unidades institucionales, sean públicas y no de mercado.

2) Determinación de cuales de esas *unidades institucionales se consideran públicas*. Este el segundo criterio a tomar en consideración para delimitar el perímetro del sector administraciones públicas. Y se consideran como unidades institucionales públicas aquellas controladas y financiadas principalmente por las administraciones públicas. A tal efecto, se entiendo por control la capacidad para determinar, en caso necesario, la política general de la sociedad, mediante el nombramiento de los administradores apropiados.

a. Así entendido, la posesión de más de la mitad de las acciones de una sociedad sería una condición suficiente, pero no necesaria, para tener el control de una unidad, ya que ese control puede derivarse de normas legales o reglamentarias que autorice a determinar la política de la sociedad o a nombrar sus administradores.

b. Ahora bien, el ejercicio de funciones de supervisión general con base en reglamentaciones generales sobre todas las unidades similares, no las convierte sin más a todas en unidades institucionales públicas sino que, en ese caso, deberían considerarse como tales únicamente aquellas sobre las que ejerce un control específico⁸.

3) *Aplicación de la norma de mercado/no mercado* a las instituciones públicas. Aun siendo calificadas como unidades institucionales públicas, no todas ellas integran sin más el sector administraciones públicas, sino que es preciso aplicar un filtro ulterior. Este filtro es el referido al carácter o no de mercado de tales unidades institucionales, que determina que solo aquellas que puedan considerarse como no de mercado conformarán el sector de administraciones públicas, mientras que las de mercado se integrarían en el sector sociedades.

El elemento determinante para considerar a una unidad institucional como de mercado o no mercado es que los precios sean o no significativos, en función de que influyan de forma relevante en las cantidades que los productores están dispuestos a suministrar y las cantidades que los compradores están dispuestos a adquirir, lo que hace que se trate de una cuestión de grado.

⁸ Como ejemplo puede señalarse el caso de los colegios, recogido del Manual del SEC 95 sobre el déficit público y la deuda pública donde se señala que “La administración pública controla un colegio si es precisa su aprobación para crear nuevas clases, realizar inversiones considerables en formación bruta de capital fijo, o pedir un préstamo o si el colegio no puede cortar su relación con la administración por decisión unilateral.

No obstante, la administración pública no controla la unidad si se limita a financiar el colegio o supervisar la calidad de la educación que ha de impartirse en el (fijando los programas generales o el número máximo de alumnos por aula).

Con el ánimo de precisar algo la relevancia de los precios, el SEC 95 establece la regla del 50 por 100, es decir, la exigencia de que los precios cubran al menos el 50 por 100 de los costes de producción. De todas formas, la aplicación de este principio tampoco se comporta como una regla jurídica en sentido estricto, (como podría ser las tradicionales que conocemos sobre participación en el capital social, por ejemplo), ya que no se aplica de forma estricta, sino que deja un amplio ámbito de decisión a los entes encargados de su valoración (Intervención General y Grupos de Trabajo de Contabilidad Nacional⁹ en el ámbito interno, y EUROSTAT en el ámbito europeo.), a la hora de apreciar o despreciar ligeras variaciones que no obliguen a una reclasificación, o las expectativas de comportamiento futuro¹⁰.

Frente a estos criterios, de base fundamentalmente económica, las normas reguladoras del sector público, tanto estatal, como autonómico o local, habían venido tradicionalmente tomando en consideración, (especialmente en lo que se refiere a entes de Derecho privado: sociedades, fundaciones, etc.) aspectos formales como la participación mayoritaria en el capital o las aportaciones mayoritarias al capital fundacional o a su financiación anual. El SEC 95, en cambio, prescindiendo de la forma toma en consideración el control efectivo por el ente público como elemento determinante para considerar o no dicha unidad como pública. Creo que no resulta demasiado complicado comprender como este nuevo criterio, más económico y menos formal, sin perjuicio de que pueda resultar adecuado para medir la efectiva dimensión del sector público, genera numerosas incertezas y una cierta inseguridad sobre el mismo perímetro del sector administraciones públicas con las graves consecuencias que de ello se pueden derivar.

Ante esta asintonía entre perímetro del presupuesto y perímetro del sector administraciones públicas en términos de contabilidad nacional, surgen algunas reacciones que, a través de las oportunas modificaciones legislativas de las normas reguladoras del contenido de los presupuestos tratan de ampliar este para hacerlos coincidir con el sector administraciones según la contabilidad nacional¹¹.

⁹ El Grupo de Trabajo de Contabilidad Nacional está integrado por el Instituto Nacional de Estadística, el Banco de España y la Intervención General de la Administración del Estado.

¹⁰ En esta línea, la regla del 50 por 100 se debe aplicar considerando una serie de años: se aplicará de forma estricta únicamente si se mantiene durante varios años o se cumple en el año en curso y se espera que lo siga haciendo en un futuro próximo. Las ligeras fluctuaciones del volumen de ventas de un año para el otro no harán necesaria una reclasificación de las unidades institucionales. Muchas otras cuestiones quedan abiertas y susceptibles de interpretación discrecional por los entes encargados de la determinación de los resultados en términos de contabilidad nacional como sería la determinación concreta de los que son ventas y costes de producción por ejemplo.

¹¹ Este es el caso de la Comunidad Autónoma de Galicia cuya Ley 3/2009, de 23 de junio, por la que se modifica el texto refundido de la Ley de régimen financiero y presupuestario de Galicia, amplía el ámbito de los presupuestos de la Comunidad Autónoma incluyendo buena parte de los entes que computan en términos de contabilidad nacional. La nueva redacción del artículo 48 señala que:

“1. Los presupuestos generales de la Comunidad Autónoma estarán integrados:

- a) Por el presupuesto de la Comunidad.
- b) Por los presupuestos de los organismos autónomos.
- c) Por los presupuestos de las agencias públicas autonómicas.
- d) Por los presupuestos de explotación y de capital de las sociedades mercantiles del artículo 12 de esta ley y de aquéllas en las que concurran los requisitos determinados por el Sistema Europeo de Cuentas para integrarse en el sector de la administración pública autonómica de Galicia.
- e) Por los presupuestos de los entes públicos a que hace referencia el artículo 12 de esta ley.
- f) Por los presupuestos de explotación y capital de las fundaciones del sector público autonómico en las que concurran los requisitos determinados por el Sistema Europeo de Cuentas para integrarse en el sector de la administración pública autonómica de Galicia.

Estos intentos, por una parte, nunca lograrán una coincidencia absoluta entre los entes integrados en los presupuestos y las unidades institucionales públicas no de mercado, porque siempre quedarán fuera del presupuesto los ingresos y gastos correspondientes a entes dotados de autonomía presupuestaria, como es el caso, por ejemplo, de las Universidades Públicas.

Y, en segundo lugar, la ampliación de los presupuestos incluyendo distintas unidades institucionales, sin atender a la forma, pueden poner en cuestión nuestro régimen presupuestario clásico que parte fundamentalmente de la distinción entre presupuestos limitativos y estimativos, atendiendo a la forma de los entes que lo integran y al régimen jurídico, público o privado, que les resulta de aplicación.

2.2. Las amplias facultades interpretativas de EUROSTAT

Como ya hemos manifestado en el apartado anterior a pesar de la minuciosa regulación del SEC 95, como norma a la que remite las normas reguladoras del procedimiento previsto para los supuestos de déficit excesivo, son muchos los extremos que, atendiendo al criterio de prevalencia de la realidad económica sobre la forma, quedan en manos de la interpretación que deben hacer los aplicadores de tales normas.

Tales aplicadores son los Grupos de Trabajo de Contabilidad Nacional, a los que ya nos hemos referido, en el ámbito interno, y la oficina estadística de la Comisión, EUROSTAT, como intérprete último a nivel comunitario. Como muestra de estas amplias facultades interpretativas, merece la pena mencionar las siguientes manifestaciones:

a) *Las decisiones de Eurostat* mediante las cuales la Oficina estadística resuelve las dudas surgidas sobre las cuentas de los distintos Estados miembros, ya sea en la determinación del perímetro del sector administraciones públicas, ya se refiera a la valoración o contabilización de las distintas operaciones. Se trata, por tanto, de pronunciamientos individualizados sobre las dudas que puedan surgir sobre la correcta aplicación de las normas contables del SEC 95¹² que son objeto de publicación para general conocimiento.

b) El *Manual del SEC 95* sobre el déficit público y la deuda pública¹³. A través del *Manual* se pretende coadyuvar, como se señala en su prefacio, a la aplicación del SEC 95 en el cálculo del déficit y la deuda públicos, tratando de responder a la mayoría de los problemas estadísticos y contables que se han planteado en la Unión Europea y que han sido objeto de la decisiones previas.

Siendo un instrumento útil para aclarar y resolver las innumerables dudas que se derivan de las normas del SEC 95, desde un punto de vista jurídico su valor es más que discutible, ya que no encaja en ninguno de los instrumentos jurídicos propios del ordenamiento comunitario.

g) Por los presupuestos de los consorcios en los que concurran los requisitos determinados por el Sistema Europeo de Cuentas para integrarse en el sector de la administración pública autonómica de Galicia.

h) En todo caso, por los presupuestos de las demás entidades que estén clasificadas como administración pública de la Comunidad Autónoma de Galicia de acuerdo con las normas del Sistema Europeo de Cuentas, salvo las universidades públicas.

¹² El artículo 8 quater, 1 del Reglamento CE 2103/2005, del Consejo, de 12 de diciembre de 2005, señala que “En caso de duda sobre la correcta aplicación de las normas contables del SEC 95, el Estado miembro interesado pedirá una aclaración a la Comisión (Eurostat). La Comisión (Eurostat) estudiará el problema sin demora y comunicará su clarificación al Estado miembro interesado y, en su caso, al Comité de Estadísticas Monetarias, Financieras y de Balanza de Pagos”.

¹³ La última edición disponible es la tercera, publicada el 28 de octubre de 2010. Las anteriores son de 2002 y 2000 respectivamente.

En efecto, el *Manual* surge del trabajo de reflexión y de elaboración conceptual y textual llevado a cabo por expertos de EUROSTAT, representaciones de los Estados Miembros de la UE, la Comisión, el Banco Central Europeo, así como estadísticos europeos y contables nacionales. Y, aunque cuente con la aprobación del Comité de Estadísticas Monetarias, Financiera y de Balanza de Pagos (CMFB), no se le puede atribuir un valor normativo vinculante sino la exteriorización de los criterios que utilizará en su proceso aplicativo la Oficina estadística.

Si bien debe reconocerse que ese conocimiento previo puede dotar de mayor certeza y seguridad a las actuaciones de los Estados a la hora de aplicar las normas de contabilidad nacional, no puede reconocérsele fuerza normativa de obligar, por no provenir de ninguna de las instituciones comunitarias con competencia para generar instrumentos normativos. Por ello, aunque con frecuencia se alude a los criterios del Manual a la hora de fundamentar pronunciamientos y decisiones sobre variadas cuestiones referidas a la determinación del déficit y deuda, la fundamentación jurídica debe residenciarse siempre en los instrumentos normativos de base, en especial las normas contenidas en el Reglamento que aprueba el SEC 95.

Para ilustrar con un ejemplo esta amplia capacidad de interpretación de Eurostat de cara a la cuantificación del déficit y la deuda en términos de contabilidad nacional, nos referiremos a una figura que está adquiriendo cada vez mayor importancia, como instrumento para la dotación de infraestructuras (especialmente infraestructuras de transporte, educación, sanciones, seguridad... etc) como son los contratos de colaboración público privada (*Public Private Partnerships, PPPs* en la terminología inglesa).

Este tipo de operaciones responde a una modalidad de contratos a largo plazo en los que una Administración paga a un socio a totalidad o la mayor parte de los costes bajo una fórmula contractual de arrendamiento. En esto, precisamente se diferencia de las concesiones tradicionales en las cuales la administración no hace pagos regulares al socio o, si los hace, tales pagos no constituyen la mayoría de los pagos recibidos por el socio.

En término estadísticos y de contabilidad nacional, la cuestión clave es determinar a quien se le imputan los activos objeto del contrato de colaboración público-privada, y como consecuencia de ello, su impacto en el déficit de la Administración Pública. Así, si los activos se imputan a la Administración, la operación computará como una inversión y su importe influirá directamente en la determinación del déficit por su importe total en el ejercicio de la inversión, luciendo como deuda el importe total de las contraprestaciones a satisfacer de forma similar a un arrendamiento financiero. Por contra, si los activos se imputan al socio privado, el reflejo en las cuentas de la Administración, se efectuará como un contrato de arrendamiento operativo, reflejándose los pagos como gasto corriente derivado de una prestación de servicios, de tal forma que la influencia en el déficit, se efectuará únicamente a medida que se vayan efectuando los pagos anuales, es decir, repartido durante todo el período del contrato¹⁴.

El anexo II del Reglamento que aprueba el SEC 95, señala como elemento determinante para la consideración de estas operaciones como arrendamiento financiero “si se transfieren del arrendador al arrendatario (de *facto* aunque no de *iure*) todos los riesgos

¹⁴ El Reglamento CE n.º 2223/96, del Consejo, que aprueba el SEC 95, dedica a la regulación de estas operaciones el anexo II, que lleva por rótulo arrendamiento y compara a plazos de bienes duraderos, donde, además de definir las distintas operaciones, analiza el tratamiento en las cuentas de las distintas modalidades.

y beneficios de la propiedad". En sentido contrario, hay que entender que cuando el arrendador asume tales riesgos la operación podrá considerarse como arrendamiento operativo con las favorables consecuencias ya mencionadas en términos de déficit y deuda para el sector administrativo que corresponda.

La cuestión clave es pues determinar en quien recaen los riesgos de las operaciones, y es aquí donde ha jugado un papel fundamental EUROSTAT¹⁵ con la formulación de la doctrina de los riesgos, según la cual, las infraestructuras pueden ser considerados en el activo del socio privado (por tanto no en la cuenta de las Administraciones Públicas), solo si existe una fuerte evidencia de que el socio afronta la mayor parte de los riesgos ligados a tales inversiones. Y, con base en la opinión de expertos estadísticos, EUROSTAT ha formulado la regla para la valoración de tal circunstancia centrándose en tres categorías de riesgo:

- a) Riesgo de la construcción, que cubriría los retrasos en la entrega, el respeto de las especificaciones, así como los costes adicionales.
- b) Riesgo de disponibilidad, que cubriría el volumen y calidad del activo resultante.
- c) Riesgo de demanda, que cubriría las variabilidad de la demanda, ligada al uso efectivo de la infraestructura por los usuarios finales.

Atendiendo a las tres categorías de riesgo formuladas, EUROSTAT considera, y así lo menciona en el *Manual SEC 95*, que la operación de arrendamiento de una infraestructura a través de contratos a largo plazo bajo la modalidad CPP, se calificará como arrendamiento operativo, figurando, por tanto, en el activo del socio privado, si se cumplen las siguientes dos condiciones:

- Que el socio privado asuma el riesgo de la construcción.
- Que el socio privado asuma, al menos, uno de los dos riesgos, el de disponibilidad y el de demanda, según lo dispuesto en los contratos.

Como se puede apreciar, el criterio de EUROSTAT, a pesar de no contar con un valor normativo claro, se convierte de hecho en un elemento determinante de los pronunciamientos de los Grupos de Trabajo Nacionales, y de la propia Oficina Estadística, a la hora de fijar las cifras de déficit y deuda de los Estados Miembros¹⁶.

2.3. El procedimiento para fijación del resultado en términos de contabilidad nacional

Si hasta ahora nos hemos referido a los aspectos materiales para la determinación de las cifras de déficit y deuda de los distintos entes, merece ahora la pena referirse a los aspectos formales o procedimentales a través de los cuales se reciben las cuentas por EUROSTAT y se aceptan o modifican los criterios empleados por los Grupos de Trabajo Nacionales sobre Contabilidad Nacional.

Pues bien, partiendo de lo que dispone el Reglamento CE n.º 3605/93, tras la modificación operada por el Reglamento CE n.º 2103/2005, EUROSTAT puede llevar a cabo distintas actuaciones en el ejercicio de su misión de garante del cumplimiento de

¹⁵ Inicialmente dichos criterios se exponen en la decisión de 11 de febrero de 2004, pasando posteriormente a formar parte del Manual al que nos venimos refiriendo (capítulo VI. 5).

¹⁶ Aplicando estas reglas, tanto el Grupo de Trabajo de Contabilidad Nacional, como EUROSTAT, han considerado como arrendamientos financieros y no operativos, algunos contratos de construcción de autovías bajo la modalidad de peaje en sombra, por el hecho de que alguna de las cláusulas del contrato permitía a la Administración pública contratante terminar anticipadamente, a los 20 años, el contrato concesional, que inicialmente tenía una duración prevista de 30 años, si se hubiera dado cumplimiento de forma anticipada al Plan Económico Financiero, debido a la buena evolución de la demanda.

las exigencias del SEC 95 por parte de los Estados miembros¹⁷, y antes de proceder a la publicación de los datos reales de déficit público y deuda pública. A los efectos que aquí nos interesan cabe sistematizar tales actuaciones de la siguiente manera:

- En caso de duda sobre la correcta aplicación de las normas contables del SEC 95, el Estado miembro interesado pedirá una *aclaración* a la Comisión (Eurostat). La Comisión (Eurostat) estudiará el problema sin demora y comunicará su clarificación al Estado miembro interesado y, en su caso, al CMFB [Comité de estadísticas monetarias, financieras y de balanza de pagos]. (art. 8. quater 1)
- En los casos que, en opinión de la Comisión o del Estado miembro interesado, presenten complejidad o sean de interés general, la Comisión (Eurostat) tomará una *decisión* tras consultar al CMFB [...]. (artículo 8, quater 2).
- La Comisión (Eurostat) podrá manifestar una *reserva* en cuanto a la calidad de los datos reales notificados por los Estados miembros. A más tardar tres días laborales antes de la fecha de publicación prevista, la Comisión (Eurostat) comunicará al Estado miembro interesado y al Presidente del Comité Económico y Financiero la reserva que se proponga manifestar y publicar. Si el problema queda resuelto tras la publicación de los datos y de la reserva, se hará pública la retirada de ésta inmediatamente después. (art. 8, nono 1)
- La Comisión (Eurostat) podrá *modificar los datos reales* notificados por los Estados miembros y suministrar los datos modificados y una justificación de la modificación cuando esté probado que los datos reales notificados por los Estados miembros no se ajustan a lo establecido en el artículo 8 bis, apartado 1, del presente Reglamento. A más tardar tres días laborales antes de la fecha de publicación prevista, la Comisión (Eurostat) comunicará al Estado miembro interesado y al Presidente del Comité Económico y Financiero los datos modificados y la justificación de la modificación.» (art. 8 nono 2).

Si analizamos estas distintas posibilidades de actuación desde la óptica de los medios de reacción y de defensa de sus intereses por parte del ente que, discrepando de los argumentos de la oficina presupuestaria, considere que los criterios utilizados por EUROSTAT no se acomodan a las reglas del SEC 95, y tomando en consideración los escasos precedentes jurisdiccionales, debido en parte al poco tiempo transcurrido desde la modificación mencionada de 2005, cabe agrupar los distintos pronunciamientos de la Oficina estadística en dos grandes bloques:

a) Aquellas actuaciones que no pueden considerarse como decisiones que contengan efectos jurídicos obligatorios, quedando ubicados en el campo de la cooperación voluntaria entre la estadística comunitaria y las autoridades nacionales, cooperación en la que la Comisión desempeña un papel meramente consultivo. En estos casos el pronunciamiento de EUROSTAT no sería susceptible de recurso de anulación ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas¹⁸.

¹⁷ El artículo 8 bis, apartado 1, del Reglamento n.º 3605/93, en su versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 2103/2005 del Consejo, de 12 de diciembre de 2005 (DO L 337, p. 1), que entró en vigor el 23 de diciembre de 2005, dispone: «La Comisión (Eurostat) evaluará periódicamente la calidad de los datos reales notificados por los Estados miembros y de aquella partida de las cuentas públicas en que se basen, elaboradas con arreglo al SEC 95 [...].»

¹⁸ Puede verse en este sentido Auto del Tribunal de Primera Instancia (Sala Cuarta), de 5 de septiembre de 2006, asunto T-148/05, Comunidad Autónoma de Madrid- Mintra contra Comisión de las Comunidades Europeas; Auto del Tribunal de Primera Instancia (Sala Cuarta), de 12 de julio de 2007, asunto T-177/06, Ayuntamiento de Madrid, Madrid Calle 30 SA, contra Comisión.

b) A sensu contrario, y atendiendo a los pronunciamientos señalados, cabe entender que, solo cuando EUROSTAT adopta una decisión de efectos jurídicos obligatorios se abriría la posibilidad de recurso por los entes afectados ante el Tribunal de Justicia de las CE. Se podrían considerar como tales pronunciamiento de efectos jurídicos obligatorios y, por tanto susceptibles de recurso, tanto las decisiones, (art. 8, quater 2) como las modificaciones de datos¹⁹ (art. 8, nono 2). Consideramos que no serían susceptibles de recurso la simple formulación de reservas, aunque sí lo serían las modificaciones de las cuentas que pudieran llevarse a cabo para el supuesto de que tales reservas no hubieran sido atendidas.

De los dos bloques de cuestiones mencionadas merecen una especial atención las situaciones contempladas en la letra a) que, como acabamos de señalar, y a pesar de las indudables consecuencias jurídicas y económicas que se derivan de esa actividad consultiva de la Comisión (Eurostat), no son susceptibles de recurso ante las instancias comunitarias. Dentro de las múltiples situaciones que podemos encontrarnos cabe diferenciar, a su vez, dos categorías:

– Supuestos en los que EUROSTAT a través de las aclaraciones pertinentes, o con la simple publicación de las cuentas remitidas, ratifica los criterios aplicados por las autoridades estadísticas nacional (grupos de trabajo de contabilidad nacional), por lo que la divergencia se produciría entre la Administración afectada (autonómica, local y más infrecuentemente nacional) de una parte, y las autoridades estadísticas nacionales y la Comisión (concretamente EUROSTAT) de otra. Cerrada la puerta de las instancias comunitarias, sería preciso buscar en este caso vías de recurso en el ámbito nacional interno contra las decisiones de las autoridades estadísticas nacionales que aplican el SEC 95 siguiendo los criterios de la Comisión, pero de forma que la Administración afectada entienda no ajustada al Reglamento SEC 95 y perjudicial para sus intereses.

– Situación diferente es la que se genera cuando la discrepancia se produce entre el criterio de las autoridades estadísticas nacionales y el mantenido por Eurostat. Si las autoridades nacionales asumen los criterios de Eurostat, se cerrarían todas las posibilidades de recurso en el ámbito comunitario, quedando como única posibilidad, en su caso, la vía interna, al igual que señalábamos en el párrafo precedente. Por contra si las autoridades estadísticas nacionales elaborasen sus cuentas con arreglo a su propio criterio y desconociendo el parecer de Eurostat, seguramente la oficina estadística comunitaria plantearía sus reservas que, de no ser atendidas, darían lugar a la modificación de las cuentas, actuación ésta que sí resultaría susceptible de recurso ante el Tribunal de la Unión.

Como se ha tratado de poner de manifiesto, además de la preferencia de la realidad económica sobre la forma, que está presente en el SEC 95, y del escaso valor normativo de los instrumentos utilizados por Eurostat, se constata una ausencia importante de cauces jurídicos para resolver las discrepancias que puedan generarse en el proceso de análisis de las cuentas y de determinación de las cifras de déficit y deuda.

Lógicamente estas dificultades para poder combatir en el plano jurídico y a través de los recursos pertinentes los criterios aplicados por Eurostat, magnifican su trascendencia en épocas de crisis como las actuales en las que se han multiplicado las situaciones de

¹⁹ Un recurso contra modificación de datos por EUROSTAT fue interpuesto el 22 de diciembre de 2006 por Bélgica (asunto T-403/06) si bien no llegó a pronunciarse sobre el fondo del asunto el Tribunal ya que por Auto del Tribunal de Primera Instancia de 9 de abril de 2008 se acordó su archivo al haber desistido el demandante.

déficit excesivo, lo que dota a tales criterios e interpretaciones de una trascendencia muy superior a la que pueden tener en escenarios de cuentas públicas estabilizadas.

A todo ello habría que añadir, que confirmado un déficit excesivo, las medidas a adoptar en el procedimiento subsiguiente, también escapan al régimen ordinario de recursos. No puede olvidarse que el apartado 10 del artículo 126 del Tratado de Funcionamiento de la UE dispone que “En el marco de los apartados 1 a del presente artículo, no podrá ejercerse el derecho de recurso previsto en los artículos 258 y 259.

3. Conclusiones

A modo de resumen y tras el análisis efectuado, cabe formular las siguientes conclusiones:

1.- Se constata una prevalencia clara de lo económico sobre lo jurídico en la regulación de las cuentas públicas contenida en el SEC 95. Así los criterios económicos (mercado/ no mercado) se superponen sobre las tradicionales categorías jurídicas. Importa mucho menos el carácter público o privado, o la forma jurídica de los entes que la realidad económica que los considere o no como unidades institucionales de mercado.

También a la hora de valorar las operaciones, su imputación temporal, y su adscripción a los distintos capítulos de la estructura económica difieren los criterios presupuestarios clásicos y las reglas derivadas del SEC 95, que pretenden reflejar la realidad económica más allá de la forma jurídica.

2.- Adicionalmente, se aprecia también una cierta falta de regulación jurídica de los criterios aplicativos y de los procedimientos para la valoración del déficit y deuda en términos de contabilidad nacional. Ello da lugar a que sobre la base de los preceptos referidos al déficit excesivo y su procedimiento, recogidos en los Tratados y en otras normas de Derecho derivado, se adopten decisiones sobre la determinación del volumen de déficit de los Estados, que conllevan evidentes consecuencias jurídicas, tanto para los Estados como para los ciudadanos. Y todo ello se hace efectivo en un escenario de amplias facultades discrecionales de los órganos encargados de su aplicación, y en el seno de unos procedimientos no siempre dotados de las garantías jurídicas elementales.

3.- La aplicación de criterios diferentes por parte de la normativa presupuestaria y las reglas de contabilidad presupuestaria y financiera de una parte, y de las reglas y criterios de la contabilidad nacional según se definen en el SEC 95, por otra, genera un desajuste entre el contenido del presupuesto, y consiguientemente de su resultado, y los contenidos del sector administraciones públicas, y los resultados en términos de contabilidad nacional. Ello obliga a efectuar los ajustes precisos sobre el resultado presupuestario de cara a la determinación del resultado en términos de contabilidad nacional. En parte por las dificultades de los ajustes, y también por la necesidad de someter a la disciplina y controles precisos todos los entes cuyas cuentas contabilizan para determinar el carácter excesivo o no de las cifras de déficit están llevando a ampliar el perímetro de los presupuestos tratando de aproximarlos en la medida de lo posible al perímetro de la administración pública correspondiente según la contabilidad nacional. Habida cuenta, una vez más, de los criterios esencialmente económicos de la contabilidad nacional, tanto en lo que afecta a la determinación de las unidades institucionales, como a los criterios de valoración, imputación, etc, esta tendencia puede desnaturalizar, al menos en parte, la institución presupuestaria y algunos de sus principios tradicionales.

4.- Las Administraciones públicas no siempre van a disponer de vías de recurso para combatir criterios o decisiones, tanto sobre la valoración del déficit y de la deuda derivada de sus cuentas, como sobre la aplicación de medidas para recuperar la situación de estabilidad. Esto puede generar situaciones de falta de seguridad jurídica y de indefensión frente a un procedimiento que suele acarrear graves consecuencias desde el punto de vista económico.

LA PREVISIÓN DE DESAPARICIÓN DEL TIPO CERO PARA LOS BIOCARBURANTES EN EL IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS EN 2013

Carlos María López Espadafor
María del Carmen Cámara Barroso
Universidad de Jaén

1. Consideraciones preliminares sobre el panorama energético

Las crisis político-sociales sufridas recientemente por ciertos países productores de petróleo en el mundo árabe, lanzaron a primera línea del contexto económico mundial la necesidad de reducir la dependencia energética del petróleo, buscando más intensamente formas de energía alternativas.

Al poco tiempo, la crisis nuclear en Japón ha frenado aparentemente el incipiente resurgir nuclear en ciertos países e incluso, en otros, ha acelerado un declive.

Por ello, dentro de los productos energéticos alternativos, vuelven a la vanguardia del panorama económico-energético los biocarburos como sustitutivos de los derivados del petróleo. Los problemas citados parecen hacer olvidar más fácilmente los problemas que el fomento de los biocarburos provocan en el precio de los cereales y, así, en las dificultades para cubrir las necesidades de alimentación en los países pobres con tal incremento de precios.

Sea como fuere, en tal contexto, económico, energético y medioambiental, sorprende el mantenimiento de la previsión de expiración de la vigencia del tipo cero para los biocarburos en el Impuesto sobre Hidrocarburos en 2013.

2. Biocarburos y fiscalidad ambiental en la Unión Europea

El Impuesto sobre Hidrocarburos, armonizado en la Unión Europea y regulado en nuestro país por Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, se califica en la Exposición de Motivos de ésta como un impuesto extrafiscal. Su legitimación quiere presentarse basada en la disminución de las emisiones contaminantes emitidas a la atmósfera por el consumo de productos sometidos al Impuesto, intentando limitar tal consumo. En este sentido, la promoción de los biocarburos se convierte en una prioridad de la Unión Europea y, por ende, de España. Este objetivo se ha visto reflejado en la política energética de la Unión Europea, contemplando 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, la posibilidad de aplicación en el Impuesto sobre Hidrocarburos de una exención o un tipo reducido a los biocarburos. Por su parte, el Ordenamiento jurídico español, a través de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, concretó dicho beneficio fiscal a los biocarburos en forma de tipo cero en el Impuesto sobre Hidrocarburos, modificando en este sentido la Ley 38/1992. Ésta prevé la vigencia de tal tipo cero, en principio, hasta el 31 de diciembre de 2012. Es necesario, pues, analizar las diferentes alternativas que se podrían ofrecer al tratamiento fiscal dado a estos productos en el momento en que tal beneficio fiscal expire.

Desde sus orígenes, la Unión Europea ha venido considerando la protección del medio ambiente como uno de los objetivos básicos a conseguir dentro de sus diferentes

políticas, materializándolo, en parte, a través de la fiscalidad. La aprobación del Acta Única Europea en 1986 determinó la configuración expresa del medio ambiente como objeto de la política europea mediante la introducción en el Tratado de la Comunidad Europea del Título XI relativo a la protección del mismo¹. Más recientemente, el Tratado de Lisboa ha establecido como uno de los objetivos de la Unión el favorecimiento del desarrollo sostenible de Europa, en particular, mediante un elevado nivel de protección y mejora de la calidad del medio ambiente, objetivo que, aunque ya presente en los textos anteriores, es consolidado y definido con más precisión.

En este contexto, las diferentes instituciones europeas han venido fomentando el desarrollo de los biocarburantes como aquellos productos elaborados a partir de materia vegetal, incluidos en la denominada biomasa, considerados como sustitutos directos de los combustibles fósiles que, al estar producidos a partir de materia orgánica, provocan importantes reducciones en las emisiones de gases de efecto invernadero. En la actualidad es comúnmente aceptado que sustituir una parte del gasóleo o de la gasolina por biocarburantes es la forma más sencilla para el sector del transporte de aportar una contribución inmediata a los objetivos del Protocolo de Kioto.

En este sentido, cabe destacar el papel jugado por la Directiva 2003/96/CE, que establece la obligación de los Estados miembros de someter a los productos energéticos y la electricidad a unos niveles mínimos de imposición. Nos encontramos con una norma encaminada, por un lado, a armonizar la legislación de los Estados miembros sobre fiscalidad de la energía, contribuyendo con la construcción del mercado interior; y, por otro, a alcanzar los objetivos de la Unión en materia de medio ambiente. En particular y en lo que a biocarburantes se refiere, incluye en su artículo 16 la posibilidad de aplicar una exención o un tipo impositivo reducido para éstos bajo una serie de condiciones.

Dentro del Ordenamiento jurídico español, en la Ley 38/1992, encontramos un tipo cero para los biocarburantes (en concreto: bioetanol, biometanol y biodiesel) hasta el 31 de diciembre de 2012. Se trata, por lo tanto, de un beneficio fiscal con carácter temporal, ya que a partir de esa fecha pasarán a tributar a los tipos impositivos que graven en cada momento la gasolina sin plomo de 95 IO, en el caso de que se trate de bioetanol o biometanol, y el gasóleo para uso general, en el caso del biodiesel.

Es evidente que se trata de un tema de mucha actualidad; prueba de ello es la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, que regula en su Título III determinadas disposiciones dirigidas a provocar un aumento de la participación de las energías renovables mediante el fomento de la investigación, el desarrollo y la innovación en materia de energías renovables y ahorro y eficiencia energética y de los medios de transporte de menor coste ambiental y energético. Pese a ello, creemos que la regulación dada a día de hoy a los biocarburantes en el Impuesto sobre Hidrocarburos no es lo suficientemente sólida como para permitir la consecución de objetivos ambiciosos mediante la utilización de mecanismos fiscales.

Si el Impuesto sobre Hidrocarburos se estructurase como un estricto impuesto extrafiscal, el principal objetivo en su articulación debería ser la disminución de las emisiones de CO₂. La tendencia del legislador tributario sólo ha sido la de incrementar los tipos de gravamen del Impuesto, sin considerar cómo conseguir unas menores emisiones de CO₂ en función de la determinación de unos tipos de gravamen inferiores

¹ El Tratado CE dejó paso al reformado Tratado de la Unión Europea y al Tratado sobre el Funcionamiento de la Unión Europea a través del Tratado de Lisboa, de 13 de diciembre de 2007.

a aquellos carburantes que impliquen unas menores emisiones contaminantes, con la consiguiente estimulación del uso de los biocarburantes, frente a los combustibles tradicionales. En este sentido, intentaremos realizar ciertas propuestas de mejora de la situación normativa actual.

3. Marco fiscal de los biocarburantes

La Unión Europea ha basado su política de impulso a los biocarburantes en tres pilares: (i) la necesidad de diversificar las fuentes de energía, reduciendo así la dependencia del petróleo por parte de los Estados miembros; (ii) el deseo de una mayor seguridad en el abastecimiento de los productos energéticos; y (iii) la reducción en las emisiones de gases de efecto invernadero en consonancia con los objetivos establecidos en el Protocolo de Kioto.

La Comisión ha señalado, en Comunicación realizada al Consejo y al Parlamento Europeo de 24 de abril de 2009², que (i) las obligaciones en materia de biocarburantes y (ii) los incentivos fiscales son los instrumentos más utilizados por parte de los Estados miembros para promover el uso de tales productos.

En cuanto al primero de los instrumentos propuestos, una pieza clave ha sido, indudablemente, la Directiva 2003/30/CE, de 8 de mayo de 2003, relativa al fomento del uso de biocarburantes u otros combustibles renovables en el transporte, actualmente derogada, que se encargó del establecimiento de unos objetivos mínimos a conseguir por los Estados Miembros para 2010: que los biocarburantes comercializados en sus mercados con fines de transporte fueran del 2 por 100 para diciembre de 2005, y del 5,75 por 100 para diciembre de 2010; los resultados conseguidos no fueron totalmente satisfactorios debido a que las obligaciones impuestas por la misma no tenían un carácter vinculante.

La traducción a nuestro ordenamiento jurídico de dichos mínimos tuvo lugar a través de la Ley 12/2007, de 2 de julio, que modificó la disposición adicional decimosexta de la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del sector de Hidrocarburos, estableciendo objetivos anuales de biocarburantes y otros combustibles renovables con fines de transporte: 1,9 por 100 para 2008; 3,4 por 100 para 2009; y 5,83 por 100 para 2010 (mientras que el objetivo anual fijado para el año 2008 tenía carácter indicativo, los establecidos para 2009 y 2010 eran obligatorios). Estos objetivos no se consiguieron, fundamentalmente, por las limitaciones legales a la utilización de mezclas con mayor proporción de biocarburantes en las infraestructuras existentes.

Posteriormente, la Directiva 2009/28/CE, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables y por la que se modifican y derogan las Directivas 2001/77/CE y 2003/33/CE estableció a lo largo de su articulado como objetivos obligatorios a alcanzar: (i) una cuota del 20 por 100 de energía procedente de fuentes renovables en el consumo de energía para 2020; y (ii) una cuota del 10 por 100 de energía procedente de fuentes renovables en el consumo de combustibles para el transporte en la Unión Europea para esa misma fecha.

En consonancia con lo dispuesto en esta Directiva, el encargado de establecer para nuestro país los objetivos anuales obligatorios mínimos de biocarburantes con fines de transporte, tanto globales como por producto, para el periodo 2011-2013, ha sido el

² COM (2009) 192 final. Informe de avance sobre la energía procedente de fuentes renovables: Informe de la Comisión de conformidad con el artículo 3 de la Directiva 2001/77/CE, el artículo 4, apartado 2 de la Directiva 2003/30/CE y sobre la aplicación del Plan de acción de la UE sobre la biomasa, COM (2005) 628.

Real Decreto 1738/2010, de 23 de diciembre. En concreto, los objetivos globales de biocarburantes fijados en el citado Real Decreto fueron del 5,9 por 100, 6,0 por 100 y 6,1 por 100, para cada uno de dichos años, mientras que tanto los de biocarburantes en diesel como en gasolinas se concretaron en el 3,9 por 100 para 2011 y el 4,1 por 100 para 2012 y 2013.

Recientemente, el Consejo de Ministros de 4 de marzo de 2011 ha aprobado el Plan de Ahorro y Eficiencia Energética que recoge veinte medidas en tres grandes ámbitos: transporte y movilidad; edificación e iluminación y consumo eléctrico. Entre ellas, y en lo que nos interesa, podemos destacar el incremento de la obligación de introducción de biodiesel en carburantes hasta el 7 por 100 en contenido energético para el año 2011 y siguientes. Este Plan ha dado lugar a la presentación de un Proyecto de Real Decreto por el que se modifica el Real Decreto 1738/2010 elevando al 6,2 por 100, 6,5 por 100 y 6,5 por 100 los objetivos globales en 2011, 2012 y 2013, respectivamente, y al 6,0 por 100, 7,0 por 100 y 7,0 por 100 los objetivos individuales de biocarburantes en diesel para cada uno de dichos años, manteniendo invariables los objetivos particulares de biocarburantes en gasolinas, derogando formalmente el citado Real Decreto 1738/2010.

En cuanto al segundo de los instrumentos –incentivos fiscales–, el Libro Verde sobre la seguridad europea del abastecimiento energético, de 29 de noviembre de 2000³, ya propuso el establecimiento de exenciones o reducciones de impuestos a las energías renovables, haciendo hincapié en la función de los instrumentos fiscales para reducir la diferencia de costes entre los biocarburantes y los combustibles tradicionales. En este sentido ya hemos hecho referencia a la importancia de la Directiva 2003/96/CE. La Directiva, partiendo de la base de establecer un mínimo de tributación para todos los Estados miembros, ha permitido a los diferentes países de la Unión la aplicación de una serie de exenciones, niveles reducidos de imposición, tipos cero, bonificaciones y periodos de inaplicación siempre que ello no afecte al buen funcionamiento del mercado único o interior y no implique distorsiones de la competencia; de esta forma, se establece un marco que concede a los Estados miembros la posibilidad de eximir o reducir los impuestos especiales para los biocarburantes⁴. En concreto, en su artículo 16, apartado 1, la Directiva permite a los Estados miembros aplicar una exención o un tipo impositivo reducido a los biocarburantes.

En consonancia con lo dispuesto en la citada Directiva, en España, la Ley 38/1992, ha establecido el régimen jurídico que describimos a continuación.

En primer lugar, el artículo 50⁵ en su epígrafe 1.13, dentro de la tarifa 1.^a, establece para el bioetanol y biometanol para su uso como carburante un tipo impositivo de 0 euros por

³ COM (2000) 769 final. En el mismo, la Comisión aborda las principales cuestiones relacionadas con el constante aumento de la dependencia energética de Europa: retos que plantean el cambio climático y el mercado interior de la energía, medidas relativas a la oferta o a la demanda de recursos energéticos, papel de las energías renovables y de la energía nuclear, etc.

⁴ Para Ruiz Almendral, la Directiva sobre fiscalidad de la energía viene a confirmar el papel creciente del sistema tributario como instrumento de apoyo a la consecución de las más diversas políticas medioambientales (“La compleja compatibilización del establecimiento de beneficios fiscales por motivos medioambientales con el principio de igualdad tributaria: «A propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 20 de abril de 2004, sobre los impuestos ecológicos *Ökosteuer*»”, *Crónica Tributaria*, n.º 114, 2005, pág. 181).

⁵ Cuya última redacción ha sido dada por el apartado cuarto del artículo segundo de la Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea.

1.000 litros, para el cual, a partir del 1 de enero de 2013, será de aplicación el tipo fijado en el epígrafe 1.2.2⁶. Dentro de la misma tarifa, en el epígrafe 1.14, se señala para el biodiesel en su uso como carburante un tipo impositivo de 0 euros por 1.000 litros, que pasará a tributar, a partir del 1 de enero de 2013, al tipo fijado en el epígrafe 1.3⁷. Por último, en el epígrafe 1.15 se ha diseñado para el biodiesel y biometanol para su uso como combustible un tipo de 0 euros por 1.000 litros, al que se le aplicará similar tratamiento al fijado en el epígrafe 1.4⁸ a partir del 1 de enero de 2012.

Por su parte, en el artículo 50 *bis*⁹ se matiza que los mismos se aplican exclusivamente sobre el volumen de biocarburante o de biocombustible sin que puedan aplicarse sobre el volumen de otros productos con los que pudieran utilizarse mezclados. En su apartado segundo, se prevé que siempre que la evolución comparativa de los costes de producción de los productos petrolíferos y de los biocarburantes y biocombustibles así lo aconseje, las Leyes de Presupuestos Generales del Estado puedan fijar el importe de los tipos previstos en los epígrafes 1.13 a 1.15 en atención a las referidas circunstancias, estableciendo en su caso tipos de gravamen de importe positivo.

En otro orden de ideas, el artículo 51.3 declara exenta la fabricación o importación de biocarburantes o biocombustibles en el campo de los proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes (al igual que ocurre con el supuesto previsto en el artículo 50 bis, la exención sólo alcanza al biocarburante o al biocombustible sin que pueda aplicarse respecto de otros productos con los que pudieran utilizarse mezclados)¹⁰. A estos efectos, tienen la consideración de “proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes” los de carácter experimental y limitados en el tiempo, relativos a la producción o utilización de los productos indicados y dirigidos a demostrar la viabilidad técnica o tecnológica de su producción o utilización, con exclusión de la ulterior explotación industrial de sus resultados.

4. El tipo cero

El artículo 6, apartado 5, de la Ley 53/2002 estableció, a partir del 1 de enero de 2003¹¹, y con vigencia, en principio, hasta finales de 2012, para los biocarburantes, un tipo cero del Impuesto sobre Hidrocarburos, añadiendo un nuevo artículo 50 bis a la Ley 38/1992. Esta medida, aparentemente, pretendía fomentar la utilización de estos carburantes de origen agrícola o vegetal por las evidentes ventajas medioambientales y energéticas que presentan frente a los carburantes fósiles convencionales.

Podemos pensar que si lo que se realmente se deseaba es que tales biocarburantes no estuvieran sometidos a tributación, hubiera bastado con omitir la referencia a estos productos en la tarifa correspondiente. No obstante, en una primera aproximación,

⁶ Epígrafe 1.2.2 Las demás gasolinas sin plomo: 400,69 euros por 1.000 litros.

⁷ Epígrafe 1.3 Gasóleos para uso general: 307 euros por 1.000 litros.

⁸ Epígrafe 1.4 Gasóleos utilizables como carburante en los usos previstos en el apartado 2 del artículo 54 y, en general, como combustible: 78,71 euros por 1.000 litros.

⁹ Establecido por el número 5 del artículo 6 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

¹⁰ Esta exención fue introducida mediante Ley 42/1994, de 31 de diciembre, sobre Medidas Administrativas y del Orden Social.

¹¹ En la práctica, la medida no empezó a ser aplicable hasta el 14 de enero de 2004, cuando entraron en vigor las disposiciones necesarias para su aplicación a través del Real Decreto 1739/2003, de 19 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, y el Real Decreto 3485/2000, de 29 de diciembre.

entendemos que la finalidad de asignarles un tipo cero, sujetándolos de esta manera al impuesto, era someterlos al control administrativo de la normativa reguladora de los impuestos especiales¹².

En la actualidad, es usual que las leyes fiscales incluyan diferentes incentivos fiscales orientados al logro de determinados objetivos de política económica y social, dirigidos a un determinado colectivo de contribuyentes o a potenciar el desarrollo de una actividad económica concreta. Dichos incentivos se articulan mediante exenciones, reducciones en las bases imponibles o liquidables, tipos impositivos reducidos, bonificaciones y deducciones en las cuotas íntegras, líquidas o diferenciales de los diferentes tributos, etc.

Como ya hemos señalado, la Directiva 2003/96/CE permite a los Estados miembros eximir de los impuestos especiales, o al menos reducir su cuantía, a los biocarburantes, siempre que con ello se favorezca un mejor funcionamiento del mercado único o interior. Ello no quiere decir que las políticas de competencia y medio ambiente sean antagónicas, sino, simplemente, que se hace necesario conseguir un equilibrio dentro de la imposición sobre la energía entre la protección del medio ambiente y la libre competencia entre los Estados miembros¹³.

En este contexto, se hace necesario estudiar la exención prevista para los biocarburantes en el ordenamiento jurídico español a la luz del concepto de ayuda estatal, estrechamente ligado al de mercado interior, en el marco de las disposiciones de los artículos 87 y 88 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (Tratado CE)¹⁴. El artículo 87.1 prohíbe, como regla general, la concesión de ayudas otorgadas por los Estados mediante fondos estatales por entenderse incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros.

A consecuencia de la proliferación de un elevado número de medidas estatales que entraban en conflicto con el concepto de ayuda de Estado, en 1994 la Comisión aprobó unas Directrices comunitarias sobre ayudas estatales en favor del medio ambiente que estuvieron vigentes, tras varias prórrogas sucedidas desde el 31 de diciembre de 1999, hasta el 31 de diciembre de 2000¹⁵. Desde la adopción de estas Directrices en 1994, las intervenciones de los Estados miembros en el sector energético cada vez han sido más

¹² Que en la actualidad se encuentra regulado en la Directiva 2008/118/CE, de 16 de diciembre, relativa al régimen general de los impuestos especiales y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, que ha sido transpuesta al ordenamiento jurídico español por medio de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se transponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria.

¹³ Destacan Báez Moreno y Ruiz Almendral cómo todo el marco normativo o margen de actuación posible para los Estados miembros está supeditado al buen funcionamiento del mercado interior y a evitar distorsiones de la competencia ("La tributación mínima sobre la energía en la Unión Europea: entre las exigencias del mercado único y los principios de justicia tributaria", *Noticias de la Unión Europea*, n.º 268, ejemplar dedicado a *Los impuestos sobre la energía*, 2007, pág. 34). En este sentido, Ortiz Calle entiende que la protección del medio ambiente no se encuentra en inferioridad jerárquica respecto de los demás objetivos de la Unión Europea, sino que, simplemente, es necesario buscar un encaje entre ellos, que debería comenzar con la modificación de la Directiva 2003/96/CE ("Fiscalidad: Límites y posibilidades de una imposición sobre los hidrocarburos orientada a la protección del medio ambiente", *Noticias de la Unión Europea*, n.º 234, ejemplar dedicado a *Fondos Estructurales II*, 2004, pág. 66).

¹⁴ A pesar de que tras la reforma operada por el Tratado de Lisboa de 13 de diciembre de 2007, las ayudas otorgadas por los Estados se regulan en los artículos 107 a 109 del Tratado sobre el Funcionamiento de la Unión Europea, en el texto hacemos referencia a estas normas según la numeración y texto dada por el Tratado CE por ser este texto el vigente en el momento en el que nace el beneficio fiscal otorgado a los biocarburantes en nuestro ordenamiento jurídico.

¹⁵ 94/C 72/03.

frecuentes, revistiendo, en no pocos casos, formas tales como desgravaciones o exenciones fiscales. A través de las mismas la Comisión determinaba en qué medida y bajo qué condiciones podían resultar necesarias determinadas ayudas estatales a fin de garantizar la protección del medio ambiente sin producir efectos desproporcionados en la competencia.

Por su parte, las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales en favor del medio ambiente de 2001¹⁶, vigentes en el momento del nacimiento de la exención tributaria a favor de los biocombustibles del ordenamiento jurídico español, que vinieron a sustituir a las anteriores y que extendieron sus efectos hasta el 31 de diciembre de 2007, supusieron, igualmente, una excepción a la prohibición de ayudas de Estado, basada en los artículos 87.3 b) –ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro– y c) –ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común– del Tratado CE¹⁷.

En cuanto al aspecto temporal de la medida decir que la Comisión considera que éstas pueden admitirse en determinadas condiciones y por un periodo limitado de diez años, manteniendo los Estados, al término de este periodo, la posibilidad de notificarlas de nuevo a la Comisión para su reevaluación. En este sentido, no se ha presentado ninguna objeción por parte de la Comisión respecto al caso español¹⁸, que como ya hemos señalado tiene carácter temporal, en consonancia con lo establecido a nivel europeo, con una duración de diez años (desde el 1 de enero de 2003 al 31 de diciembre de 2012). Destacaba Sainz de Bujanda que cuando la Ley establece una exención para un periodo de tiempo determinado suele ser porque el régimen de exoneración fiscal se reputa indispensable para el desarrollo de un determinado tipo de actividades económicas que el legislador considera conveniente proteger durante un lapso de tiempo determinado, transcurrido el cual se entiende que la actividad o el producto en cuestión deja de necesitar tal beneficio¹⁹.

Posteriormente, en las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales en favor del medio ambiente de 2008²⁰, que suceden a las de 2001 y cuya vigencia está prevista, en principio, hasta el 31 de diciembre de 2014, también se ha mantenido la posibilidad de conceder exenciones a largo plazo, siempre que tras la reducción fiscal las empresas en cuestión paguen, al menos, el mínimo establecido por la Unión Europea o, en caso de no pagar dicho mínimo, se demuestre por el Estado que son necesarias y proporcionadas. Se prevé igualmente para las mismas una duración de diez años.

Así, ha sido frecuente la utilización extrafiscal del instrumento tributario como mecanismo de incentivo o estímulo mediante el establecimiento de exenciones a los

¹⁶ 2001/C 37/ 03.

¹⁷ En palabras de González-Cuéllar Serrano, las ayudas en favor de las energías renovables encuentran su justificación en las dificultades con las que cuentan estos productos sustitutivos para competir eficazmente con las energías tradicionales (“Las ayudas estatales a favor del medio ambiente en la Unión Europea”, *Noticias de la Unión Europea*, n.º 268, ejemplar dedicado a *Los impuestos sobre la energía*, 2007, pág. 80).

¹⁸ 2006/C 219/03. Fecha de la decisión: 6.6.2006. Ayuda de Estado n.º NN61/2004.

¹⁹ *Cfr.* Sainz de Bujanda, F.: *Hacienda y Derecho*, vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, pág. 458.

²⁰ 2008/C 82/01.

biocarburantes en los diferentes Estados miembros. A diferencia de lo que ocurre en los casos de no sujeción, las exenciones tratan de crear incentivos fiscales que supongan algún tipo de beneficio para el contribuyente.

Una de las ventajas que presenta la utilización de tipos cero es el hecho de que este mecanismo permite su fácil y ágil manejo al servicio de una determinada política económica. Las Leyes de Presupuestos Generales del Estado pueden ser utilizadas para elevar los tipos inicialmente cifrados en cero, sin la complejidad que supondría tener que modificar la Ley por procedimientos ordinarios para incluir productos que, en la actualidad, queden al margen de la presión fiscal.

5. Alternativas al régimen actual

El Impuesto sobre Hidrocarburos, en cuyo ámbito material se incluyen los biocarburantes, es un impuesto especial de fabricación que grava, mediante repercusión legal, el consumo de productos energéticos. Pese a la finalidad extrafiscal del mismo, en la práctica, nos encontramos ante un tributo de gran importancia recaudatoria que grava un consumo muy extendido y con una demanda bastante rígida.

A este respecto, el Real Decreto-Ley 8/2009, de 12 de junio, por el que se conceden créditos extraordinarios y suplementos de crédito, por importe total de 19.821,28 millones de euros, y se modifican determinados preceptos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, encargado de incrementar los tipos de gravamen del Impuesto sobre Hidrocarburos en España, estableció en su preámbulo que “siendo la finalidad de esta imposición esencialmente recaudatoria, puede constituirse también en un instrumento al servicio de la política de protección del medio ambiente”; afirmación que nos hace ratificarnos en la opinión de que la pretendida extrafiscalidad del impuesto no es tal, y lo verdaderamente importante para este tributo es la recaudación obtenida a través del mismo.

Si el Impuesto sobre Hidrocarburos fuese realmente un tributo extrafiscal, no tendría sentido una medida como la prevista de que a partir de 2013 los biocarburantes pasen a tributar como los carburantes derivados del petróleo, perdiendo su actual beneficio fiscal. La equiparación a largo plazo del gravamen de estas fuentes de energía más respetuosas con el medio ambiente con el tipo de gravamen aplicable a las gasolinas y gasóleos simplemente trata de prevenir la caída de recaudación que supondría la sustitución de unas fuentes de energía por otras, descuidando así, de algún modo, su objetivo medioambiental.

Así, está claro que la finalidad primordial del Impuesto sobre Hidrocarburos es la de recaudar y no tanto la de impedir la contaminación. Coincidimos con Herrera Molina en que “el Impuesto sobre Hidrocarburos simplemente tiene un fin esencialmente recaudatorio adornado con ciertas pinceladas ambientales”²¹.

Es evidente que las exenciones fiscales adoptadas de forma unilateral por algunos Estados miembros no constituyen soluciones a largo plazo (al ser los beneficios fiscales admisibles solamente como medida transitoria en virtud de las Directrices sobre ayudas estatales), por lo que antes de acudir al establecimiento de nuevas exenciones sería más lógico introducir el interés ambiental, entendido como un verdadero incentivo al cuidado del medio ambiente, en los tributos pretendidamente extrafiscales. Entendemos, por lo tanto, que la necesidad de concesión de determinadas reducciones de los niveles

²¹ Cfr. Herrera Molina, P.: *Derecho Tributario Ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 324.

de imposición a determinados productos tiene su origen en la falta de una mayor armonización a nivel europeo y que, a consecuencia de ello, urge la aproximación de los regímenes nacionales de imposición de los biocarburantes.

Por ello, debido a la poca flexibilidad que ofrece la normativa de la Unión Europea en materia de ayudas de Estado, se hace necesario lograr una mayor convergencia entre los tipos del Impuesto Especial aplicables en los distintos Estados miembros con el fin de reducir el falseamiento de la competencia y el fraude. Las empresas que realizan transportes internacionales llevan a cabo una especie de planificación fiscal, denominada dentro del lenguaje de la Unión Europea como “turismo de gasolinera”, abasteciéndose de combustibles en aquellos países con un nivel impositivo inferior para conseguir, de esta manera, una importante ventaja competitiva; la consecuencia negativa derivada de esta planificación fiscal es el hecho de que provoca falseamientos de la competencia en los mercados del transporte, así como su impacto negativo sobre el medio ambiente debido a los desvíos de itinerario que, generalmente, aumentan la distancia recorrida.

Ante la elevada presión fiscal que soportan los carburantes consideramos que la fiscalidad de estos productos en España debería acercarse más al mínimo europeo rebajando el tipo de gravamen de la gasolina y el gasóleo de tal forma que la suma del Impuesto sobre Hidrocarburos y el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, como impuesto no armonizado y totalmente cedido a las Comunidades Autónomas, se equiparase al tipo señalado por la Directiva 2003/96/CE²².

Por ello, y ante la previsión de que el beneficio fiscal otorgado a los biocarburantes expire el 31 de diciembre de 2012, entendemos que se debería realizar un esfuerzo por parte del legislador español rebajando los niveles de imposición hasta el mínimo establecido por la Unión, de tal modo que éstos no encuentren trabas que hagan imposible su desarrollo a partir de 2013.

Otra posible solución a nivel nacional, y hasta que la Unión Europea reaccione modificando la Directiva 2003/96/CE en cuanto a fuentes de energía alternativas se refiere, viene ofrecido por las Directrices comunitarias en favor del medio ambiente de 2008 que posibilitarían que en 2013, mediante una reevaluación de las circunstancias que podrían aconsejar la continuidad del mismo, se pudiera otorgar por otro periodo de diez años, prorrogable igualmente a su fin, una reducción del tipo impositivo a los biocarburantes, de tal forma que las gasolinas y gasóleos convencionales siguieran tributando a los niveles fijados por parte del legislador español y los biocarburantes lo hicieran al nivel mínimo establecido por la Unión.

En este contexto, el mantenimiento de un régimen fiscal favorable a los biocarburantes podría hacer posible la adopción de impuestos más elevados para los combustibles fósiles más contaminantes para compensar así la pérdida de ingresos fiscales sufrida²³.

²² En este sentido, Ibáñez García entiende que sería más eficaz una imposición más suave pero más igualitaria con el resto de Estados miembros (“La necesaria revisión de los beneficios fiscales y de las ayudas públicas”, *Documentos de Trabajo. Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 7, 2010, pág. 39).

²³ En este sentido algunos autores consideran que para solucionar estos problemas debería contemplarse una posible reducción gradual de ciertos beneficios fiscales, con el fin de garantizar que aquellos que se mantienen se dirigen efectivamente a lograr los objetivos expresamente anunciados. Véase en tal sentido Chico de la Cámara, P; Grau Ruiz, M. A. y Herrera Molina, P. M.: “Incentivos a las energías alternativas como instrumento de desarrollo sostenible”, *Quincena Fiscal*, n.º 2, 2003, págs. 9 y ss. Como muestra de ello, en la Ley 38/1992 encontramos numerosos supuestos de exención, entre los que podemos citar algunos del artículo 51, cuya finalidad medioambiental es dudosa: piénsese, por ejemplo, en la aplicada a

De lo que no cabe duda es de que se debe cambiar de estrategia y la responsabilidad principal corresponde a la Unión Europea proponiendo una rebaja de los tipos de gravamen mínimos en el Impuesto sobre Hidrocarburos en la armonización fiscal de este impuesto. Por ejemplo, no veríamos problema en que, al igual que se justifica en las directivas reguladoras de la imposición de las bebidas alcohólicas un tipo cero al vino y bebidas fermentadas por ser un sector clave de Europa, se otorgara en la Directiva 2003/96/CE un tipo cero a los biocarburantes.

Aunque podemos llegar a la conclusión de que, en gran medida, la responsable es la Unión Europea, hasta que no se ofrezca una solución satisfactoria por parte de la misma entendemos que a nivel nacional debería reducirse la presión fiscal hasta el mínimo que exige el nivel de armonización. Y ello, máxime cuando las referidas previsiones legales en relación a los biocarburantes dejan en evidencia la falta de rigor extrafiscal en la articulación del Impuesto sobre Hidrocarburos.

De este modo, prima la imposición sobre el consumo sobre la imposición ambiental. Prima la finalidad recaudatoria sobre la finalidad extrafiscal. La analizada previsión legal sobre la fiscalidad de los biocarburantes deja en evidencia la falta de coherencia interna del Impuesto sobre Hidrocarburos, en su regulación nacional y en su armonización fiscal.

la fabricación e importación de productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto, destinados a su utilización como carburante en la navegación aérea.

EFICACIA TRANSNACIONAL DE LA NORMATIVA INTERNA Y SUS PROYECCIONES METODOLÓGICAS*

Enrique de Miguel Canuto

Universitat de Valencia

1. Referencias iniciales

Una visión diacrónica del Derecho de la Unión europea en su imbricación con los Derechos nacionales saca a relucir interesantes fenómenos, desde el punto de vista de la aplicación y eficacia de las normas internas, como lo es la eficacia transnacional de la normativa interna que puede resultar, en muchos casos, de normas sobre armonización o aproximación de legislaciones. El examen de la eficacia transnacional suscitará, a su vez, como iremos viendo, notables proyecciones metodológicas.

Vamos a examinar el tema a partir de algunas de las soluciones que ha dado la Directiva del Consejo 2.010/ 24, de 16 de marzo, sobre asistencia mutua en materia de cobros de créditos (*the recovery of claims*) fiscales, que pone en juego al Estado requerido y al Estado solicitante, y que combina dictar algunas normas uniformes con asignar eficacia transnacional a algunas normas internas.

El Derecho de la Unión, con su sustrato en la cohesión, mediante Directivas de armonización o aproximación de legislaciones, pone las bases para la interactuación de las normativas nacionales en casos como los que queremos analizar.

La “distancia” al territorio nacional de los actos del nacional, los bienes foráneos del residente o la residencia foránea del transeúnte, pueden ser causa de la génesis de la necesidad de mutua asistencia o auxilio entre Estados para el cobro de créditos extranjeros, que den lugar al despliegue de la eficacia transnacional de normas internas relativas a la recaudación de la liquidación.

Podemos conceptualizar al Estado solicitante (*Applicant Member State*) o Estado de origen como aquel donde concurre el vínculo de conexión territorial (para los extranjeros) o personal (respecto a actos foráneos) que es origen del gravamen recogido por la normativa interna, que refiere a extranjeros o envuelve hechos realizados o actuaciones a practicar en otro Estado.

Desde el punto de vista de la *historia*, cabe decir que el centro de la solución adoptada por la Directiva de 2010 en este punto, encuentra su fuente de inspiración en la posición del Consejo de Estado francés, en resoluciones como la de 21 de julio de 1937, cuando exige la concurrencia de la existencia y validez de un acto de la Administración francesa relativo a la pretensión tributaria junto a un acto o sentencia en el Estado de origen que formalice la pretensión tributaria.

La eficacia transnacional de la normativa interna puede ser explicada como el resultado de la concurrencia de tres *elementos*: 1.º la eficacia extraterritorial en el Estado requerido de la norma tributaria del Estado de origen, como lo supone poner al cobro en el primero un crédito nacido en el segundo 2.º la actividad coordinada de dos Estados que miran de vez en vez a actuar fines de uno de los Estados, que son análogos a los del

* 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.

otro Estado , como lo es el cobro de un crédito 3.º la actuación del Estado requerido como agente del Estado solicitante , conforme al principio *locus regit actum*, que lleva a actuar conforme a la normativa del Estado requerido.

Un mismo Estado claro está que puede encontrarse en el rol o papel de solicitante (*asistido*) respecto de una deuda y en el rol o papel de requerido (*asistente*) respecto de otra deuda.

2. La normativa sobre prescripción de la acción ejecutiva

La regulación relativa a la prescripción (*perentory time-limits*) de la acción de cobro efectuada por la Directiva de 2.010 nos brinda una buena ocasión para identificar dos supuestos en los que se pone claramente de relieve los elementos de la temática de la eficacia transnacional de las normas internas por obra de la Directiva armonizadora de la Unión.

La regulación parte de contestar a la pregunta ¿qué ley es aplicable a la prescripción? exclusivamente las disposiciones vigentes en el Estado solicitante (o requirente). Pero lo que más nos interesa ahora es deslindar dos supuestos recogidos en la norma.

Primer supuesto: normativas equivalentes

La actuación del Estado requerido ,con eficacia interruptiva de la prescripción según la normativa del Estado requerido , *surte idéntico efecto* en el Estado solicitante , que la actuación interruptiva por el Estado solicitante , en caso de que la normativa del Estado solicitante asigne a la actuación “efectos equivalentes” a los previstos en la normativa del Estado requerido (art. 19.II, 1 de la Directiva).

Presupuestos de este caso son dos normativas nacionales, la del Estado requerido y la del Estado solicitante, y que una y otra atribuyen “efectos equivalentes” a actuaciones de interrupción de la prescripción en propio territorio.

Si prestamos atención vemos que la Directiva de 2.010, desde la óptica del Estado solicitante, pone la norma extranjera (la del Estado requerido) como norma interpuesta o concurrente a fundamento de la eficacia interruptiva de la prescripción nacional en este supuesto.

Segundo supuesto: normativas divergentes

En el supuesto de inexistencia de interrupción de la prescripción en la normativa del Estado requerido, la actuación del Estado requerido , que caso de haberse efectuado o “aplicado” por el Estado solicitante tendría el efecto de interrumpir la prescripción, según la normativa del Estado solicitante, se considerará efectuada o aplicada en el Estado solicitante “a estos solos efectos” (art. 19 .II, 2 de la Directiva) de interrupción de la prescripción.

Esta dificultosa y compleja norma supone la *fictio iuris* de atribuir, en el Estado solicitante, a la actuación en el Estado requerido, en estas condiciones, el mismo efecto que si se hubiera efectuado tal actuación en el territorio y por el Estado solicitante.

En este caso, el fundamento de la eficacia transnacional debe ser buscado en relación con que la actuación del Estado requerido descansa directamente en la norma armonizadora de la Unión, sin la cual sería imposible la producción del efecto conseguido en este contexto. No juega una norma equivalente del Estado requerido, a diferencia del primer supuesto.

¿Quién es el Aplicador de la norma? En ambos supuestos (el primero y el segundo) lo es la *Administración competente del Estado solicitante*, a quien corresponde la

apreciación o juicio de comparación sobre la presencia o ausencia de la “equivalencia de efectos” en materia de prescripción. Presupuesto es la previa información mutua acerca de las actuaciones interruptivas (art. 19.3 de la Directiva), en que considero cabe entender comprendida la información referente a la normativa sobre interrupción de la prescripción.

Conviene tener presente que caso de actuaciones “multilaterales”, en varios Estados, la pluri-espacialidad de actuaciones redundará en pluri-temporalidad para la interrupción de la prescripción de la acción de cobro, en el sentido de que pueden producirse sucesivas actuaciones con eficacia interruptiva que prolonguen o alarguen el tiempo de prescripción, en perjuicio del contribuyente.

Por otra parte y con independencia de todo ello, no está descartado que las Administraciones competentes del Estado solicitante puedan adoptar medidas tendentes a la interrupción de la prescripción (art. 19.II, 3 de la Directiva): no “diligencias-argucia”, vacías de contenido procedimental, pero sí una nueva solicitud de información, una solicitud de notificación, una nueva petición de cobro, una solicitud de medida cautelar.

La solución dada a la prescripción por la Directiva armonizadora, sin prejuzgar su acierto, puede ser valorada como una solución completa, porque da solución al caso de normativas equivalentes o alineadas en ambos Estados y da otra solución para el supuesto de ausencia de norma sobre interrupción de la prescripción en el Estado requerido.

3. Fundamentos de la eficacia transnacional

El Estado impositor, por sus propios poderes, no puede llevar a cabo la actuación unilateral de la norma tributaria exigiendo la deuda fuera del propio territorio, porque supondría un ejercicio de coacción *contra legem* en territorio ajeno. El Estado no puede ejercer competencias de ejecución sobre un nacional en el extranjero sin consentimiento del Estado en que se encuentra el nacional, nos enseña el Derecho internacional público.

Sin embargo, la Administración impositora necesita posicionarse ante un hecho imponible realizado en el extranjero que es calificado y gravado por la ley nacional y ante un hecho imponible realizado en territorio nacional que sea calificado y gravado por la ley extranjera.

En un extremo, se ha razonado que el Estado receptor debe aceptar el acto extranjero como expresión del poder político de quien lo ha emanado, acto que el Estado receptor no puede someter a un juicio suyo. El resultado de esta concepción será una relación de plena inclusión entre las actuaciones de ambos Estados. En el otro extremo, se ha razonado que el juez nacional, al no poder pronunciarse, debe rechazar la aplicación del acto extranjero, porque carece de competencia sobre un acto de imperio de un Estado extranjero. Hacer pronunciamientos vulneraría el principio de independencia de los Estados. El resultado sería la mutua exclusión entre los Estados.

Ahora bien, como solución intermedia, el Estado nacional puede asumir en su ordenamiento jurídico la aplicación de la norma extranjera, previa verificación de la concurrencia de las condiciones inherentes a la eficacia de la norma extranjera. Dando un paso más, la Administración nacional puede aceptar la “declaración” del acto extranjero creador de una obligación y asumir la “ejecución” de la obligación respecto a un nacional o a bienes radicados en su propio territorio. La distinción declaración-ejecución de la obligación juega aquí un papel estelar en la colaboración.

Profundizando un poco más, si se mira con naturalidad imponer obligaciones de fuente nacional a extranjeros que residen en territorio nacional e imponer obligaciones nacionales a bienes de extranjeros radicados en territorio nacional entonces no hay tanta distancia con imponer obligaciones de fuente extranjera a nacionales que hayan realizado su presupuesto y gravar bienes de nacionales con obligaciones extranjeras, en virtud de una sana cooperación.

La base de la cooperación debe ser la reciprocidad entre los Estados, no solo reciprocidad formal sino también reciprocidad real. Solo se está “a la recíproca” si se puede actuar y se actúa en condiciones paritarias. Porque la inexistencia de reciprocidad supondría una forma de colonialismo, ancestral aspiración de algunos no enteramente extinguida en la actualidad, de lo que hay evidencia empírica.

El Tratado de la Unión, formalmente, deja a los Estados, en condiciones de reciprocidad, por lo que no es que la exigencia de reciprocidad por una norma interna en sí misma sea contraria al Tratado, como en ocasiones se ha dicho, sino que, en realidad, lo que ocurre es que, en rigor, resulta superflua por innecesaria.

Entiendo que no sirve, como explicación de la actuación de un Estado por otro, la fórmula de la subrogación del Estado requerido en el Estado solicitante, como algunos han planteado, porque el subrogado ocupa el lugar de aquel en quien se subroga, desplazando a éste, lo que ni es una solución equilibrada para los Estados, ni permitiría dar razón de la imputación de los efectos al Estado solicitante o de origen.

En realidad, si un Estado se atribuye la competencia “territorial” sobre los extranjeros y la competencia “personal” respecto a actos y bienes foráneos de sus nacionales, es una mera consecuencia lógica, reconocer la competencia foránea “territorial” de otro Estado sobre sus nacionales y la competencia foránea “personal” sobre los actos y bienes en territorio nacional de los extranjeros. No requiere especiales esfuerzos intelectuales ni políticos. Sencillamente reconocerle al otro la misma libertad que ejercitas tú, desde el presupuesto del mutuo respeto.

4. Juego de las normativas equivalentes

El examen del principio de equivalencia sugiere distinguir los casos en que es necesaria la equivalencia de normativas y los casos en que no es necesaria para que se produzcan efectos transnacionales.

A) Necesidad de equivalencia

Hay hipótesis en que solo en caso de que las normativas del Estado requerido y el Estado solicitante sean “equivalentes” se produce la eficacia transnacional de la normativa interna o doméstica. Es el caso de las reglas sobre medidas cautelares y las reglas sobre el cobro de un crédito que esté impugnado, según la Directiva de 2010.

La Hipótesis de las medidas cautelares (*precautionary measures*). Presupuestos para su adopción son los que siguen. Que se esté en presencia de un crédito fiscal o un título ejecutivo impugnados, en el momento de la solicitud. Se admite también el caso de un crédito que todavía no ha entrado en la vía ejecutiva. Que la normativa y la praxis del Estado requerido autoricen una medida cautelar en ese supuesto. Que la normativa y la práctica del Estado solicitante autoricen adoptar la medida en una situación similar. Que la medida haya sido solicitada por el Estado solicitante al Estado requerido.

La consecuencia será la adopción de la medida cautelar por el Estado requerido conforme a su normativa y su praxis, con el objetivo de garantizar el cobro de la deuda tributaria.

En cuanto a la forma es una peculiaridad de este supuesto que el Estado solicitante debe adjuntar el documento que permita la adopción de la medida cautelar, conforme a su ordenamiento. La mención caso de “de existir” referida al documento, no puede interpretarse como que su aportación es un requisito potestativo, sino que la Directiva armonizadora toma en consideración el caso de un Estado en que no haya una legislación que prevea la emisión del documento. Este documento que debe expedir el Estado solicitante no está necesitado de reconocimiento , ni adición , ni sustitución alguna para surtir efectos (art. 16. I, 2).

La Hipótesis de intento de cobro de un crédito impugnado (*a contested claim*) (art. 14. IV, 3 de la Directiva). Los presupuestos que deben darse son los que siguen. Que se esté en presencia de un crédito impugnado o de la parte impugnada de un crédito. Que el Estado solicitante pida al Estado requerido el cobro del crédito, con base en una propia normativa y praxis que lo autoricen en supuestos como ese. Que la solicitud esté suficientemente motivada. Que la normativa y la praxis del Estado requerido permitan el cobro del crédito en supuestos como ese.

La peculiar consecuencia prevista en la Directiva es que caso de que la impugnación arroje un resultado favorable al deudor entonces el Estado solicitante debe hacerse cargo del importe de la devolución junto con las indemnizaciones debidas , con base no en la propia normativa sino en la normativa del Estado requerido. El Estado solicitante debe pues tener un conocimiento de la normativa del Estado requerido también en este punto para poder calibrar las consecuencias que pueden generarse a consecuencia de su solicitud.

Nos interesa subrayar que en estos dos supuestos, para que la norma interna alcance eficacia transnacional, es imprescindible que se dé la “equivalencia” de las normativas del Estado requerido y el Estado solicitante.

B) Innecesariedad de equivalencia

Para completar y aclarar el panorama desde el punto de vista del juego de la equivalencia, no está de más señalar que hay supuestos en que se produce la eficacia transnacional de una norma interna en ausencia del juego de tal principio. Como ocurre en la Directiva de 2010 con las reglas sobre la práctica de notificaciones y sobre intereses de demora en vía ejecutiva.

Practica de notificaciones: A petición del Estado solicitante, el Estado requerido debe notificar la liquidación o el título ejecutivo (*instrument permitting enforcement*) al destinatario, practicándola conforme a la normativa del Estado requerido. El objeto de la notificación puede ser un documento administrativo e, incluso, un documento judicial (art. 8. I, ab initio).

Presupuestos para la producción de efectos transnacionales son en este caso la incapacidad para practicar la notificación en el Estado solicitante o la dificultad desproporcionada del Estado solicitante para efectuarla. El Estado requerido entiendo podrá efectuar un juicio sobre la concurrencia de estas condiciones.

No se exige que las normativas del Estado solicitante y el Estado requerido sean equivalentes como requisito para poder practicar las notificaciones conforme a la normativa del Estado requerido, que es a quien corresponde la práctica de la notificación, siguiendo el principio *locus regit actum*.

Intereses de demora en un procedimiento de cobro transnacional (art. 13.3 de la Directiva). Una vez en curso, por el Estado requerido, la petición de cobro del Estado solicitante, el Estado requerido liquidará intereses de demora, aplicando la normativa y

praxis propias del Estado requerido, sin referencia alguna, por parte de la Directiva, a cuál sea la normativa sobre intereses en el Estado solicitante.

En la misma línea, se puede conceder al deudor un plazo para el pago o un fraccionamiento en el pago (art. 13.4 de la Directiva), conforme a las condiciones propias previstas en la legislación y la praxis del Estado requerido, y se liquidarán intereses de demora por el aplazamiento, igualmente conforme a la normativa y la praxis del Estado requerido, sin que en este caso tampoco se exija una equivalencia de la normativa del Estado requerido con la del Estado solicitante.

Los intereses de demora no son algo que se genera automáticamente cada día que transcurre, sino que la obligación de intereses tiene su presupuesto legal, su deudor, su devengo, su base de cálculo y su tipo de interés, elementos a definir por el legislador, lo que puede traer consigo para una misma deuda y un mismo deudor concurren soluciones heterogéneas en el Estado requerido y el Estado solicitante.

No exigiéndose la equivalencia de normativas, el Estado solicitante deberá estar bien informado de la normativa y la praxis en el Estado requerido y mantenerse en buena comunicación con el Estado requerido, para poder engarzar correctamente las actuaciones propias y ajenas.

5. Eficacia de las reglas uniformes

La eficacia de las reglas uniformes de la Directiva despliega un juego distinto al de la eficacia transnacional de las normas internas, porque el punto de partida es bien distinto. El “instrumento uniforme de ejecución” y el modelo normalizado de notificación en la Directiva de 2010 nos sirven de ejemplos para el análisis. Parece oportuno examinarlos para captar las diferencias.

Instrumento uniforme de ejecución: Sin instrumento uniforme de ejecución no puede haber cobro en el Estado requerido. El “instrumento uniforme de ejecución” es un documento aprobado por la Unión europea, común para todos los Estados miembros, que autoriza medidas de ejecución en el Estado requerido, a petición del estado solicitante, sobre la base de un previo crédito impagado.

Características del instrumento uniforme de ejecución son: 1.º contenido: debe recoger el contenido de fondo del “instrumento inicial” de ejecución 2.º forma: el documento no necesita reconocimiento ni adición ni sustitución en el Estado requerido 3.º función: es título que servirá de base para la adopción de las medidas de cobro y de las medidas cautelares por el Estado requerido.

¿Quién expide el documento uniforme de ejecución? La expedición o emisión del documento uniforme de ejecución corresponde al *Estado solicitante del cobro del crédito*. Esta es la conclusión que se deriva de que el instrumento acompaña a la solicitud de cobro del Estado solicitante (art. 12.1), de que la competencia para resolver los litigios contra él corresponde al Estado solicitante (art. 14) y que el documento se remitirá por vía electrónica (art. 21).

El documento uniforme de ejecución entrará en juego en el procedimiento de cobro junto con el “instrumento inicial”, la petición de cobro, el crédito fiscal, la información del Estado solicitante sobre los bienes de que dispone el deudor (art.10.2) y la certificación de ausencia de impugnación (art. 11).

Modelo normalizado de notificación: Para solventar problemas de reconocimiento y traducción sucedidos en el pasado, la Directiva de la Unión de 2010 quiere potenciar la

eficacia de los actos, por medio de un modelo normalizado de notificación de los actos, como la liquidación del impuesto y las actuaciones ejecutivas.

El contenido mínimo del documento de notificación en el modelo normalizado debe ser el que sigue (art. 8.1 de la Directiva): 1. identificación del destinatario 2. identificación del crédito: naturaleza y cuantía 3. plazo dentro del cual debe efectuarse la notificación 4. descripción del documento anejo notificado 5. oficina responsable. 6. finalidad de la notificación.

Llama la atención que el “pié de recurso” no está incluido en ese contenido mínimo. Solo la indicación de la oficina donde pueden informar de las posibilidades de impugnación de la obligación de pago (art. 8.I,d)ii). Esta solución no es satisfactoria, porque una de las funciones centrales de la notificación del acto es servir para definir el dies a quo para el computo del plazo para su impugnación. No se vislumbra razón alguna justificadora del oscurantismo presente en esta solución. La uniformidad del Derecho de la Unión no puede buscarse ni alcanzarse vulnerando garantías fundamentales del contribuyente.

Cabe añadir que la Directiva de 2010 también prevé un modelo normalizado (art. 21) de solicitud en relación con la solicitud de información, la solicitud de notificación, la petición de cobro, la solicitud de medidas cautelares y otras comunicaciones relativas a la solicitud presentada (art. 21.I,1, in fine).

Características de las reglas uniformes son que los Estados no pueden actuar individual o colectivamente afectando a su ámbito material y la necesidad de una interpretación y aplicación uniforme de estas reglas del Derecho de la Unión por la jurisprudencia de la Unión.

Como reflexión final, la eficacia de las reglas uniformes parte de un distinto presupuesto al de las reglas internas con eficacia transnacional. Las reglas uniformes, por propio concepto, no son normas internas (emanadas de una fuente interna). Ahora bien, la concurrencia de reglas uniformes junto a normas internas con eficacia transnacional, puede traer como consecuencia, en el estadio evolutivo actual del Derecho de la Unión, potenciar la eficacia transnacional de las normas internas que la tienen.

6. Identificación-confusión entre Estados

“Todo crédito del Estado solicitante objeto de una petición de cobro será considerado crédito del Estado requerido“ (art. 13.1 de la Directiva de 2010). *Any claim in respect of which a request for recovery has been made shall be treated as if it was a claim of the requested member State.* La consecuencia será el empleo de los propios procedimientos y competencias e, incluso, de la propia moneda (art. 13.2 in fine) del Estado requerido.

Esta identificación lo es exclusivamente en cuanto al procedimiento y la competencia de actuación, a los efectos del cobro del crédito. Es una identificación parcial, como se pone de manifiesto en que no se da a efectos de las preferencias para el cobro del crédito.

La identificación también alcanza una dimensión procesal: la anulación del crédito por el órgano de revisión del Estado solicitante deberá suponer la pérdida de validez del crédito en curso de cobro por el Estado requerido. Porque es el mismo crédito el cuestionado.

Estamos ante una *fictio iuris* consistente en la “identificación” o confusión de personalidades, por virtud de la cual el crédito de un Estado es considerado crédito de otro Estado. Lo que servirá para definir la normativa aplicable para la recaudación del crédito y su actuación en el Estado requerido.

No se exige una equivalencia de normativas sino que se acepta la divergencia de regulaciones, inclinándose la balanza del lado del Estado requerido, cuya normativa será la rectora de las actuaciones.

No obstante la parcial identificación o confusión como técnica regulativa, El Estado requerido, claro está, deberá remitir al Estado solicitante el importe del crédito y los intereses de demora cobrados al contribuyente (art. 13.5 de la Directiva de 2010).

¿Es posible el pago de la deuda en periodo voluntario, ante el Estado requerido? La identificación del crédito del Estado solicitante con el crédito del Estado requerido, da base para dar una respuesta afirmativa. Porque no hay una identificación de títulos ejecutivos sino del crédito fiscal en sí, es decir, de la liquidación del impuesto. Dificultades desproporcionadas para el Estado solicitante o el conocimiento de la disponibilidad de bienes por el deudor en el Estado requerido permiten orillar la exigencia del previo procedimiento de cobro en el Estado solicitante (art. 11), sin que, por tanto, la Directiva excluya una colaboración temprana, en periodo voluntario de pago de la deuda.

7. Actuaciones para el cobro del crédito

Una visión de conjunto de la técnica normativa seguida para definir las actuaciones para el cobro del crédito pone de relieve los frutos de la combinación de una parte de una regla uniforme, referente al "instrumento uniforme de ejecución", de otra parte, la identificación del Estado solicitante con el Estado requerido y, además, ello en relación con el juego de la presencia o ausencia de normativas equivalentes.

Las actuaciones de cobro tienen como centro el "*instrumento* uniforme de ejecución" (art. 12), que supone una matriz regulativa común a todos los Estados miembros, al ubicarse como instrumento o título "uniforme", el que es el acto de cabecera del procedimiento de cobro, el que definirá toda la secuencia de trámites o actuaciones posteriores como una "ejecución" o desarrollo que trae causa de él.

De otra parte, la *identificación-confusión* del crédito del Estado solicitante con un crédito del Estado requerido (art. 13.I), ubica las actuaciones ejecutivas en la normativa del Estado requerido, definiendo las actuaciones del procedimiento ejecutivo y la competencia de los órganos actuantes. Estas actuaciones traerán causa del documento o título uniforme de ejecución.

La identificación entre Estados, a su vez, se combina con el juego de la equivalencia de normativas, que en este campo mira a la presencia o ausencia de similitud en cuanto al impuesto que se quiere cobrar (art. 13.I, 1 y 2), originando la diferenciación entre dos supuestos. Si se trata de un impuesto *similar*, se acudirá a las competencias y procedimientos de la normativa y práctica sobre tal impuesto, en el Estado requirente (art. 13.I, 1). En caso contrario, esto es, de inexistencia de un impuesto similar entonces, buscando una salida airosa, se debe acudir a las competencias y procedimientos previstos en el Estado requirente para el impuesto sobre la renta de personas físicas (art. 13.I,2).

Subyace aquí la consideración de la diversidad de los procedimientos de cobro, que puede aparecer según sea la naturaleza del impuesto en algunos Estados de la Unión. La Directiva armonizadora de 2010, mediante el empleo de distintas técnicas normativas, busca conjugar un patrón común, según hemos visto, con las diversidades de los Estados, produciéndose el resultado de un rico abanico de efectos transnacionales de las normas internas.

Este resultado guarda relación con la concepción *holística* de la Directiva armonizadora, subrayada por la doctrina, conforme a la cual el conjunto de facultades y reglas de

competencia y actuación atinentes a la información, notificación, precaución y cobro en relación con el crédito fiscal allende las fronteras, se orientan a ser estadios de un mismo procedimiento que la Directiva de 2010 quiere potenciar en la mutua asistencia entre Estados.

8. Revisión o litigios sobre actos

De la Directiva armonizadora derivan efectos transnacionales también en relación con actuaciones y decisiones de los órganos de revisión ,tanto órganos administrativos como órganos judiciales. Los actos de los órganos de revisión alcanzan esos efectos o consecuencias con base en normas de la Unión que se los otorgan o de las que se derivan, por mediación de la Directiva de 2010.

En primer lugar, el *efecto suspensivo* del procedimiento de cobro (art. 14. IV) que se produce a causa de la recepción de la información en el Estado requerido de la pendencia de un litigio sobre el crédito, el instrumento inicial de ejecución, el instrumento uniforme de ejecución, o la notificación de actos, en el Estado solicitante. Las actuaciones del deudor ante el Estado solicitante surten así efectos transnacionales respecto a las actuaciones de cobro del Estado requerido.

En segundo lugar, las resoluciones estimatorias y las sentencias estimatorias dictadas en el Estado solicitante, que supongan la anulación del crédito fiscal, del instrumento inicial, del instrumento uniforme o de la actuación de notificación en el Estado solicitante, *deberán surtir efectos* en los recursos administrativos o procesos judiciales ante el Estado requerido, relativos a las medidas de ejecución o la notificación practicada en el Estado requerido.

En tercer lugar, en caso de modificación de la petición de cobro que derive de la decisión del órgano revisor y que no suponga la invalidez del instrumento inicial o el instrumento uniforme, la consecuencia será que el Estado solicitante debe remitir la decisión al Estado requerido, junto al *instrumento revisado* (o modificado) que permita la ejecución en el Estado requerido y entonces el Estado requerido podrá proseguir las actuaciones del procedimiento de cobro con base en el “instrumento revisado” (art. 15.2).

Sin embargo, la puesta en práctica de todas estas reglas puede encontrar obstáculos allí donde incluso las normas legales solo se conciben envueltas en el contexto del *Common law* y donde anteriores decisiones de los jueces nacionales eventualmente discrepantes, *Case law*, son consideradas vinculantes para el litigio posterior. Lo que puede introducir un grado de notable complejidad para el logro de los objetivos de la Directiva de 2010.

9. Locus regit actum y competencias de los Estados

La lectura de la Directiva armonizadora de 2010 nos lleva hasta diversas normas cuya factura encuentra acomodo en el principio *locus regit actum*, el acto se rige por la ley del lugar en que ha sido dictado. El lugar, la casa, el Estado de la actuación.

La notificación de los actos del Estado solicitante por y en el Estado requerido se rige por las disposiciones y por la praxis en vigor en el Estado requerido (art. 9 de la Directiva de 2010). El Estado requerido procederá al cobro de los créditos del Estado solicitante, según las reglas internas de competencia y procedimiento del Estado requerido (art. 13 de la Directiva de 2010). El Estado requerido, si hay similitud con los casos previstos en la normativa nacional , adoptará las medidas cautelares reguladas en la normativa y la praxis nacional (art. 16 de la Directiva).

Ahora bien, poder actuar presupone tener *competencia para actuar*. Por lo pronto, la dinámica de ejercicio de estas competencias del Estado requerido exige la previa

solicitud del Estado de origen, como regla general. El Estado requerido tiene el deber de ejercitar la competencia de actuar para recaudar la deuda. La Directiva armonizadora de 2010 es la norma que fundamenta para esos supuestos la atribución de esa competencia.

El análisis de la competencia lleva al examen de los presupuestos para su ejercicio. De la lectura de la Directiva se desprende que, de ordinario, son presupuestos para el ejercicio de las competencias de recaudación del Estado requerido, las *previas actuaciones del Estado solicitante*. Por lo que puede hablarse de fases sucesivas de la secuencia procedimental relativa a la recaudación.

La primera consecuencia de esa integración de actuaciones es que el defecto o invalidez de las actuaciones previas del Estado solicitante, es vicio que afecta a la validez de las actuaciones efectuadas por el Estado requerido. El contribuyente puede *hacer valer* estos vicios mediante recursos ante órganos de revisión, administrativos y judiciales, del Estado requerido.

La segunda consecuencia que, en mi opinión, se deriva de esa integración de actuaciones es que la ausencia o invalidez de las actuaciones previas del Estado solicitante legitiman al Estado requerido para *negarse a actuar*, por falta de las condiciones para el ejercicio de su competencia. No se puede exigir a un Estado miembro de la Unión europea que sea “correa de transmisión” de actuaciones ilegales de otro Estado miembro (*principio de legalidad*).

Breve excursus: En teoría de la comunicación, la función apelativa o conativa del lenguaje, en que el emisor formula una pregunta esperando la respuesta, encuentra correspondencia con la función fática o de contacto, en que el receptor, dando la respuesta, pone de manifiesto que se ha establecido el contacto. Pues bien, ello nos da una referencia antropológica que pone de relieve el sinsentido de la posición de los que pretenden dislocar, en perjuicio del contribuyente, la conexión que existe entre las actuaciones del Estado requerido y las del Estado solicitante. La tesis de la dislocación está en desarmonía con la realidad de los hechos y, por ello, en mi opinión, carece de futuro.

10. Riesgo de sobreactuación en perjuicio del contribuyente

La concurrencia de actuaciones realizadas en el Estado solicitante y en el Estado requerido puede dar lugar a sobreactuaciones que pueden redundar en perjuicio del contribuyente.

Duplicidad en la *notificación*: si un mismo acto es notificado en dos Estados. La consecuencia es que el contribuyente puede empezar a computar el plazo para el ingreso de la deuda y el plazo para su impugnación a partir del último acto notificado, porque éste “reabre” los plazos. No se detecta aquí un perjuicio para el contribuyente.

Duplicidad en las actuaciones de *cobro*: si un mismo crédito es ejecutado, al mismo tiempo, por el Estado requerido y el Estado de origen. Las consecuencias son: 1.^a el contribuyente puede oponer a la segunda actuación, la preclusión y consecuente invalidez que deriva para ella de la realización de la primera actuación y 2.^a la obtención de la anulación de un acto de la secuencia procedimental, traerá la invalidez sobrevenida de los actos posteriores de la secuencia.

Duplicidad de medidas *cautelares*: si un mismo crédito es objeto de medidas cautelares en dos Estados, que supongan, en conjunto, una cautela o garantía desproporcionada. La segunda medida puede ser válida si completa proporcionalmente la insuficiencia de la primera, pero no puede ir más allá.

Locus regit actum, en suma, no acompaña ni conduce hacia competencias mutuamente excluyentes, sino a la convivencia de competencias que dan lugar a actuaciones imbricadas entre los dos Estados. *Macro-procedimientos* de composición plurinacional, integrados por actuaciones relativas a la recaudación de la deuda, realizadas en dos o más Estados.

En la práctica resultará necesario la puesta en contacto de los órganos actuantes de uno y otro Estado, que cada Estado estudie la normativa del otro Estado y un cuidadoso examen por cada Estado de las actuaciones realizadas por y en el otro Estado. Nada más lejos de desaplomados procedimientos automatizados, que son más fuente de ignorancia que de conocimiento.

11. Ley del órgano revisor (*lex fori*)

Los órganos de revisión del Estado solicitante rigen su actuación por la normativa vigente en el Estado solicitante (art. 14.1) y los órganos de revisión del Estado requerido rigen su actuación por la normativa vigente en el Estado requerido (art. 14.2). Estas dos reglas suponen la asunción del criterio expresado como *lex fori*. La actuación en sí de quien actúa se rige por las reglas procedimentales del Estado a que pertenece.

Aun cuando la norma señaladora sea común, debemos distinguir órganos administrativos de revisión y órganos judiciales de revisión, atendidas las diferencias que se producen en los efectos de los actos. Por otra parte, no olvidar que hay Estados de la Unión en que el juez civil tiene competencias en materia de litigios sobre imposición.

La Directiva de 2010, en línea de continuidad con los textos que la han precedido en el tiempo sobre la misma materia, efectúa un reparto de competencias entre los órganos de revisión del Estado solicitante y los del Estado requerido.

Son competencia de los órganos de revisión del Estado *solicitante* los litigios o recursos relativos a las cuestiones que siguen. 1.º el crédito tributario emanado por el Estado solicitante 2.º el instrumento inicial de ejecución en el Estado solicitante 3.º el instrumento uniforme de ejecución en el Estado requerido y 4.º validez de la notificación efectuada por el Estado solicitante.

Mientras que son competencias de los órganos de revisión del Estado *requerido* los recursos o litigios (*disputes*) relativos a las cuestiones siguientes: 1.º medidas de ejecución adoptadas en el Estado requerido 2.º validez de notificaciones efectuadas por el Estado requerido.

Según la jurisprudencia de la Unión europea, el fundamento o base de esta solución está en que “la autoridad se encuentra en mejores condiciones para valorar la legalidad del acto en función del Derecho nacional”. Eso es obvio y, por lo demás, cae por su peso.

No veo acertado un manejo de la *lex fori* que, en el caso concreto, conduzca a una relación de mutua exclusión entre los objetos litigiosos de los órganos de revisión del Estado solicitante y los órganos de revisión del Estado requerido. Ello atendido que unos y otros objetos deben ser referidos a una misma *lex causae*, es decir, a un mismo “fondo del asunto”, cuya fragmentación puede derivar en ininteligibilidad de la causa.

Dado que nada impide al contribuyente litigar en los dos “foros”, es decir, ante los órganos de revisión de los dos Estados (el solicitante y el requerido) es claro que, después, se deberá poner en armonía los resultados obtenidos en un “foro” con los resultados obtenidos en el otro “foro”, atendida su evidente interconexión.

El riesgo de que el contribuyente intente practicar un *forum shopping*, esto es, una elección del fuero buscando una ventaja derivada de dicha elección, por sí solo, no justifica, en mi opinión, elevar un muro entre los dos foros, muro que pueda acabar menoscabando el despliegue del mismo principio *iura novit curia*. Que es un presupuesto lógico necesario de la decisión del juez, que no debe ser recortado injustificadamente en el Derecho internacional.

En el Derecho español, en el recurso contra el título ejecutivo (la providencia de apremio) se puede alegar como motivo la falta de notificación de la liquidación (el crédito fiscal). En tal caso, la mejor jurisprudencia española admite que el recurrente, en el mismo recurso, pueda invocar vicios relativos al crédito fiscal, que, si a la postre son estimados, traerán la anulación del crédito, además de la anulación del título ejecutivo. No hay incomunicación o estanqueidad entre las pretensiones sino todo lo contrario.

La definición de la competencia del órgano de revisión en función del objeto del recurso no prejuzga la naturaleza de la normativa que resulte aplicable al caso, no estando excluido que lo sea la *norma de otro Estado*. Nada de nuevo ni de sorprendente hay en ello si pensamos que una norma extranjera puede resultar y resulta llamada y aplicada con naturalidad por razón de una “norma de conflicto”, que es una norma nacional.

Además, la estanqueidad de decisiones sería inarmónica con el estatuto propio de la *ciudadanía de la Unión*, que, desde Maastricht, se reconoce a los nacionales de los Estados miembros en sus relaciones con los Estados y no solo con las instituciones de la Unión, estatuto del que forma parte la libertad de circulación y residencia en el territorio de cualquiera de los Estados miembros.

12. Síntesis de las proyecciones metodológicas

Introduciéndonos, en este estudio, en el campo de análisis de la extensión de la ley en el espacio, además de definir qué hechos imponible realizados en el extranjero, o realizados por personas no residentes, son gravados por la norma nacional (dimensión material), se ha puesto de relieve la necesidad de definir en qué condiciones una deuda nacional, en concepto de impuesto, puede ser exigida en y por otro Estado miembro, el “Estado requerido”, (dimensión procedimental). La solución dada en la Unión europea tiene como centro sustantivar el deber de mutua asistencia y las consecuencias que de él se derivan.

A) Fundamento del ejercicio fiduciario de potestades

El punto de partida de la Unión europea ha sido conceptualizar el *deber de prestarse mutua asistencia* para el cobro del crédito fiscal, que se pone en movimiento a iniciativa del Estado solicitante, cuyo contenido, conforme a la Directiva armonizadora de 2010, tiene como núcleo para el Estado requerido, notificar documentos, proceder al cobro y adoptar medidas cautelares. Desde el presupuesto de proporcionarse mutuamente la información que sea necesaria.

Este deber de asistencia para el cobro de créditos está sometido a un plazo de caducidad de cinco años, contados, como regla general, a partir de la fecha de vencimiento del crédito (art. 18.2). Caso de impugnación, se tomará como dies a quo el día en que alcance firmeza el crédito o el título ejecutivo. Caso de aplazamiento, se tomará como dies a quo el vencimiento del plazo completo de pago. Como regla de cierre, el límite máximo, de diez años, desde que “hubiese debido pagarse” el crédito fiscal en el Estado solicitante. No está prevista ninguna causa de interrupción, ni suspensión, de estos plazos, lo que conduce a conceptualizarlos, por esta razón, como plazos de caducidad.

El Estado requerido, a petición del Estado solicitante, debe notificar al deudor los documentos relativos a los créditos fiscales del Estado solicitante (art. 8). El Estado requerido, a petición del Estado solicitante, debe proceder al cobro de los créditos objeto de instrumentos o títulos para la ejecución en el Estado requerido (art. 10). Encontramos aquí un *ejercicio fiduciario* o vicarial de potestades, esto es, un ejercicio en beneficio de otro Estado. Su fundamento está en el deber de prestarse mutua asistencia. Además, el Estado requerido, a petición del Estado solicitante, adoptará medidas cautelares, para garantizar el cobro de la deuda (art. 10).

B) Ejercicio por cuenta del estado solicitante de potestades de recaudación

Sobre la base o fundamento del deber de asistencia, se ponen en juego las potestades de recaudación y las garantías o cautelas propias del Estado requerido, conforme a su propia normativa, pero por cuenta del Estado solicitante. De ahí el deber del Estado requerido de remitir al Estado solicitante los importes cobrados por el crédito e intereses de demora (art. 13.5).

Cabe conceptuar que el Estado requerido *actúa como agente* en sentido amplio del Estado solicitante, a estos efectos de la mutua asistencia. El ejercicio por el Estado requerido de la potestad relativa a la recaudación, por cuenta del Estado solicitante, se expresa en actos del procedimiento de recaudación que es propio del Estado requerido.

Locus regit actum es criterio que orienta para definir qué reglas son las aplicables, cuando concurren actuaciones de dos o más Estados, ante la necesidad de cobro del crédito de uno, sobre la base previa de las competencias de cada uno. Las reglas propias del Estado que actúa son las que regirán las actuaciones de cobro.

La potencial concurrencia de normativas procedimentales de dos Estados, junto a la necesidad de mutua integración de las actuaciones realizadas en dos Estados, conducen a la mutua eficacia transnacional de normas procedimentales internas, al producirse mutuos efectos allende las propias fronteras de los Estados. Actuaciones del Estado requerido surten efectos en el Estado solicitante y actuaciones del Estado solicitante se integran junto con las actuaciones del Estado requerido, en un *mismo procedimiento de composición plurinacional*.

C) Expansión de la “extensión” de la Ley en el espacio

1.º Esta normativa comunitaria estudiada trae consigo la expansión de la noción tradicional de “extensión” de la ley tributaria en el espacio, para referir no solo a hechos imposables realizados en otro Estado miembro o por residentes de otro Estado, sino referir también, en el plano adjetivo o *procedimental*, a la producción de efectos transnacionales de la norma tributaria interna, en relación con notificación de liquidaciones, potestad de cobro en ejecutiva de deudas y adopción de medidas cautelares en garantía de deudas fiscales.

2.º El examen de esos efectos saca a la luz: el juego de la *equivalencia* de normativas del Estado requerido y el Estado solicitante, la técnica de la *identificación-confusión* entre Estados y la capacidad potenciadora de las reglas *uniformes* de la Unión, técnicas que son analizadas pormenorizadamente en este trabajo, y, que, al fondo, son expresivas de la necesidad de integración de las actuaciones de los Estados solicitante y requerido, como efecto de ese ejercicio “fiduciario” de potestades de recaudación con base en el deber de mutua asistencia.

3.º Hay que evitar una lectura de la división de competencias a efectos de los *órganos de revisión* del Estado requerido y del Estado solicitante que conduzca a dislocar la secuencia procedimental unitaria de las actuaciones plurinacionales o a la desconexión

en los resultados de actuaciones por los órganos de revisión. El juego autónomo de la *lex fori* en el Estado requerido y en el Estado solicitante no prejuzga la unidad de la *lex causae*, es decir, un mismo fondo del asunto, que es la razón fundante de la íntima conexión que se da entre las actuaciones de revisión en el Estado requerido y en el Estado solicitante.

13. Efectos liberatorios del ejercicio fiduciario de potestades

En el caso *Comisión-Bélgica*, recurso por incumplimiento, resuelto por sentencia de 5 de julio de 2007, se pone en cuestión, en relación con el *impuesto sobre contratos de seguro*, vigente en Bélgica, la obligación de la empresa establecida en otro Estado miembro de nombrar Representante con residencia en Bélgica, que revista la condición de responsable del impuesto, ante la Administración belga, conforme al art. 224/2 bis del Reglamento general.

Junto a este supuesto de responsabilidad, encontramos el caso del asegurado que resulta deudor u obligado, a título personal, cuando se reúnen tres condiciones: que el contrato de seguro haya sido suscrito con una empresa aseguradora no establecida en Bélgica, que el contrato no se haya suscrito por medio de un intermediario o mediador establecido en Bélgica y que la empresa aseguradora no tenga un representante residente en calidad de responsable del impuesto.

El Gobierno belga razona en el recurso por incumplimiento que el nombramiento del representante es indispensable para conseguir el objetivo de asegurar el pago del impuesto sobre contratos de seguro, cuando el riesgo está situado en Bélgica y la empresa aseguradora está establecida en otro Estado miembro.

El Tribunal de la Unión, en el presente caso, reconocerá que se está ante una finalidad que siendo legítima es compatible con el Tratado, que la finalidad está justificada por motivos de interés público y que la medida adoptada es idónea para garantizar el objetivo, pese a suponer una vulneración de la libertad de circulación de servicios.

Sin embargo, en este pasaje, el Tribunal de la Unión hace entrar en juego tres premisas *propedeúticas*: 1.^a que a la liquidación del impuesto es aplicable la Directiva 77/ 799, relativa a la mutua asistencia entre Estados, que permite el intercambio de información para la correcta determinación del impuesto anual sobre contratos de seguro 2.^a que a la recaudación del impuesto sobre contratos de seguro es asimismo aplicable la Directiva 76/ 308, relativa a la mutua asistencia entre Estados para el cobro del impuesto , el cual está explícitamente comprendido en su campo de aplicación 3.^a que al pago del tributo es aplicable el art. 50.3 de la Directiva 2002/ 83, sobre seguros de vida, por razón de la cual Bélgica puede aplicar a las empresas de seguros que asuman compromisos en su territorio, su normativa nacional, en garantía de la recaudación del impuesto sobre seguros, para los casos en que el riesgo esté situado en Bélgica. Y en tal sentido, puede la Administración belga dirigirse contra el asegurado, deudor u obligado a título personal.

De estas premisas el Tribunal desprenderá que hay una *desproporción* entre la medida de nombramiento de representante y el objetivo de cobro del crédito , nombramiento que excede de lo necesario para garantizar el pago del impuesto. En el Derecho de Bélgica hay medidas orientadas al objetivo, menos perjudiciales para la libre circulación de servicios que el deber de nombrar representante residente en condición de responsable del impuesto.

Se produce así, según el Tribunal de la Unión, a causa de la ausencia de proporción entre la medida y el objetivo, una vulneración de la libertad de circulación de servicios

en la Unión europea y, en el caso, además, consecuentemente, una vulneración de la libertad de circulación de servicios en el Espacio Económico europeo, conforme al Acuerdo de 1992.

La posibilidad de un ejercicio fiduciario de potestades por la Administración belga, en el campo de la mutua asistencia –en este supuesto, en relación con el impuesto sobre contratos de seguro– alcanza un *efecto liberatorio*, al evitar la multiplicación de obligados tributarios en garantía del tributo, en los casos de hechos imposables transnacionales.

Las posibilidades de mutua asistencia respecto a la liquidación y la recaudación dan fundamento al juez de la Unión para afirmar la innecesariedad, por parte del Estado, de nombrar representante que sea agregado como responsable del impuesto junto a los demás obligados tributarios, para asegurar el cobro del mismo. Es el “refuerzo” que supone la eficacia transnacional de la norma belga, fruto del juego fiduciario de potestades, abierto por las reglas sobre mutua asistencia, lo que conduce al juez a liberar de su responsabilidad al representante de la empresa ante el Fisco.

CONTRAPRESTACIONES ECONÓMICAS POR REUTILIZACIÓN DE SENTENCIAS Y OTRAS RESOLUCIONES JUDICIALES: ¿PRECIOS PÚBLICOS O TASAS

Lilo Piña Garrido

Instituto de Estudios Fiscales

1. Reutilización de sentencias y otras resoluciones judiciales

La *reutilización* de documentos públicos es un concepto de Derecho europeo que ha sido introducido en nuestro sistema a través de la Ley 37/2007, de 16 de noviembre, sobre reutilización de la información del sector público, con la que se incorpora la Directiva 2003/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de noviembre. De acuerdo con el art. 3.1 de la Ley “(s)e entiende por reutilización el uso de documentos que obran en poder de las Administraciones y organismos del sector público¹, por personas físicas o jurídicas, con fines comerciales o no comerciales, siempre que dicho uso no constituya una actividad administrativa pública. Queda excluido de este concepto el intercambio de documentos entre Administraciones y organismos del sector público en el ejercicio de las funciones públicas que tengan atribuidas”². Esto es, las Administraciones Públicas “utilizan” los documentos públicos en el desarrollo de sus funciones de servicio público. El resto de los agentes que también los usan para los más diversos fines, según esta nomenclatura los “reutilizan”.

Y decimos para los más diversos fines porque estos pueden ser o no comerciales. Ni la Directiva, ni la Ley definen estas dos categorías. Veremos un poco más adelante lo que hacen otras normas de rango inferior.

Los documentos a que se refiere la ley pueden ser los “elaborados o custodiados” por las Administraciones Públicas, según el art. 3.2 de la Ley, “cualquiera que sea su soporte material o electrónico así como su forma de expresión gráfica, sonora o en imagen utilizada” y con las exclusiones que se enumeran en el mismo precepto, apdo. 3.

Las sentencias y otras resoluciones judiciales a las que nos referimos en este trabajo se incluyen entre esos documentos públicos, como dispone expresamente la DA 2^a.2 de la Ley. El desarrollo de la Ley 37/2007 en relación con ellas se ha llevado a cabo mediante el Reglamento 3/2010, aprobado mediante Acuerdo del CGPJ de 28 de octubre de 2010³. Y es que, como la DA 2.^a de la L 37/2007 indica indirectamente –al citar y respaldar la aplicación del art. 107.10 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial⁴– la competencia normativa de desarrollo corresponde en este ámbito efectivamente al Consejo General del Poder Judicial.

¹ Vid. respecto al ámbito subjetivo de aplicación de la ley el art. 2.

² Según la Directiva, reutilización es el “uso de documentos que obran en poder de organismos del sector público por personas físicas o jurídicas con fines comerciales o no comerciales distintos del propósito inicial que tenían esos documentos en la misión de servicio público para la que se produjeron. El intercambio de documentos entre organismos del sector público en el marco de sus actividades de servicio público no se considerará reutilización” –art. 2.4–.

³ Reglamento que, por cierto, define las sentencias y otras resoluciones judiciales como “todas las resoluciones de carácter jurisdiccional dictadas por Jueces y Tribunales a excepción de aquellas que tengan por objeto la mera ordenación material del proceso” –art. 1.2–.

⁴ Según este precepto:

“El Consejo General del Poder Judicial tendrá competencias en las siguientes materias:

Como se explica en la exposición de motivos del nuevo reglamento, el CGPJ, a través de su Centro de Documentación Judicial, ya venía “ocupándose de facto de gestionar la reutilización de las sentencias y otras resoluciones judiciales”, “aún en ausencia de una regulación específica sobre la materia”, llevando a cabo una publicación oficial accesible a todo el público, de forma libre y gratuita, y también suministrando sentencias y otras resoluciones judiciales a las empresas “infomediarias” a cambio de un “precio público”, y sin exigir precio alguno a entidades y organismos que las utilizan sin finalidad comercial. Ahora se considera llegado el momento de regular debidamente esa actuación⁵ y se aprueba el reglamento que ha motivado este trabajo.

Pues bien, de acuerdo con todas estas normas la reutilización de documentos públicos podrá (a) permitirse en general, a todo el público, sin condiciones, o (b) autorizarse tras la concesión de la oportuna licencia, gratuita o a cambio de un precio público o una tasa –*vid.* art. 8 Directiva; art. 4 y 9 de la Ley. En la regulación reglamentaria –art. 3 y ss del Reglamento del CGPJ– se distingue entre (a) reutilización sin sujeción a condiciones especiales, (b) reutilización sujeta a las condiciones establecidas en una licencia y (c) reutilización previa autorización. Y es en los preceptos que detallan esta triple clasificación donde encontramos, por fin, una definición de que se entiende por “finalidad comercial” –recordemos que el uso comercial o no de los documentos públicos influye en su régimen jurídico o puede hacerlo, según disponen la Directiva europea y la ley española, pero ni una, ni otra definen esas categorías–. El art. 4.1. del reglamento explica que “se entenderá que la reutilización tiene finalidad comercial cuando depare al reutilizador una ganancia comercial o un beneficio económico directamente ligados a la actividad de reutilización”.

Dos son las razones por las que el legislador ha decidido entrar a regular la reutilización de documentos públicos, razones que se explican en la exposición de motivos de la ley española con los siguientes términos: “Las diferentes Administraciones y organismos del sector público recogen, producen, reproducen y difunden documentos para llevar a cabo la misión de servicio público que tienen encomendada... Por una parte, se persigue armonizar la explotación de la información del sector público, en especial la información en soporte digital recopilada por sus distintos organismos relativa a numerosos ámbitos de interés como la información social, económica, jurídica, geográfica, meteorológica, turística, sobre empresas, patentes y educación, etc, al objeto de facilitar la creación de productos y servicios de información basados en documentos del sector público, y reforzar la eficacia en el uso transfronterizo de estos documentos por parte de los ciudadanos y de las empresas privadas para que ofrezcan productos y servicios de información de valor añadido. Por otra parte, la publicidad de todos los documentos de libre disposición que obran en poder del sector público referentes no

Apdo 10. Publicación oficial de las sentencias y otras resoluciones que se determinen del Tribunal Supremo y del resto de órganos judiciales.

A tal efecto el Consejo General del Poder Judicial, previo informe de las Administraciones competentes, establecerá reglamentariamente el modo en que habrán de elaborarse los libros electrónicos de sentencias, la recopilación de las mismas, su tratamiento, difusión y certificación, para velar por su integridad, autenticidad y acceso, así como para asegurar el cumplimiento de la legislación en materia de protección de datos personales”.

⁵ La “reutilización” se define en detalle en el art. 2. El concepto básico es el siguiente –apdo 1–: “el uso de las sentencias y otras resoluciones judiciales por parte de personas físicas o jurídicas que las empleen, a su vez, para facilitar a terceras personas el acceso a tales sentencias y resoluciones, o a productos con valor añadido elaborados a partir de las mismas, sea o no con fines comerciales”. Este concepto se completa con numerosas precisiones y exclusiones –entre estas sobre todo se encuentran las relativas al uso de las sentencias y resoluciones por parte de la propia Administración en el desarrollo de sus funciones públicas–.

sólo a los procedimientos políticos, sino también a los judiciales, económicos y administrativos, es un instrumento esencial para el desarrollo del derecho al conocimiento, que constituye un principio básico de la democracia”.

A estos dos fines hace referencia la Directiva europea, que pone el énfasis en la necesidad de armonizar la regulación existente en los diferentes Estados miembros de la Unión Europea que “constituyen barreras que obstaculizan el aprovechamiento pleno de las posibilidades económicas de este recurso esencial” –*vid.* considerando 6 del preámbulo–. Para la UE es importante crear un auténtico mercado único también en este campo que permita a las empresas dedicarse a la explotación económica de la reutilización de documentos públicos en condiciones “equitativas, proporcionadas y no discriminatorias” –considerando 9–.

Así explica que “uno de los principales objetivos del establecimiento de un mercado interior es la creación de unas condiciones que favorezcan el desarrollo de servicios que abarquen toda la Comunidad. La información del sector público constituye una materia prima importante para diversos productos y servicios de contenidos digitales... En este contexto, será asimismo esencial una amplia cobertura geográfica transfronteriza. Una más amplia posibilidad de la reutilización de documentos del sector público debe permitir, entre otras cosas, a las empresas europeas aprovechar su potencial y contribuir al crecimiento económico y a la creación de empleo” –considerando 5–.

“Garantizar que las condiciones de reutilización de los documentos del sector público sean claras y estén a disposición del público constituye una condición previa para el desarrollo de un mercado de la información que abarque la totalidad de la Comunidad” –considerando 15–. Es claro, pues, que el aspecto económico es fundamental para que la UE haya adoptado esta iniciativa armonizadora. Pero también se tiene presente que “(1) a publicidad de todos los documentos de libre disposición que obran en poder del sector público –referentes no sólo a los procedimientos políticos, sino también a los judiciales y administrativos– es un instrumento esencial para el desarrollo del derecho al conocimiento, que constituye un principio básico de la democracia” –considerando 16–.

El objetivo económico que hemos explicado –evitar distorsiones en el mercado único, garantizar la libre competencia en condiciones de igualdad en toda la UE– es también el que lleva a prohibir la concesión de derechos exclusivos de uso a ciertos agentes –art. 6 de la Ley; art. 11 y considerando 20 de la Directiva–, y a exigir que las propias Administraciones Públicas se sometan a las mismas condiciones que los agentes privados cuando pretendan usar documentos públicos más allá del ejercicio de sus funciones públicas –considerandos 9 y 19, y art. 10.2 de la Directiva; art. 7.3 de la Ley⁶–.

2. Contraprestaciones económicas reguladas en el Acuerdo de 28 de octubre de 2010 del Pleno del Consejo General del Poder Judicial

En la Directiva 2003/98 se admite la posibilidad de que los Estados exijan una contraprestación económica “por la entrega y por permitir la reutilización de un

⁶ Ese objetivo de salvaguarda de la libre competencia en este “mercado” es probablemente también el que explica que en el reglamento aprobado por el CGPJ –art. 3.b– no se considere reutilización “(1) a publicación oficial que realice el Consejo General del Poder Judicial de las sentencias y otras resoluciones judiciales para cumplir con los fines básicos de difusión de la jurisprudencia, lo que podrá efectuarse mediante un buscador accesible en línea puesto a disposición de todos los ciudadanos”, pero se ordene lo siguiente: “Este buscador no podrá incorporar un valor añadido que, por ser similar al de las bases de datos comercializadas por los reutilizadores profesionales, vaya en detrimento de la actividad de estos, sin perjuicio de la funcionalidad que es inherente a todo buscador, la cual podrá ser objeto de mejoras y actualizaciones conforme a los avances tecnológicos existentes en cada momento”.

documento”. Tanto en el preámbulo –considerando 14– como en el articulado –art. 6– se habla de “tarifas” que “no deberán superar el coste de recogida, producción, reproducción y difusión” –calculados de acuerdo con los principios contables que rijan para cada organismo público–. Claro que esto es sólo en principio, ya que se admite que a esa cantidad se añada “un margen de beneficio razonable de la inversión”, y –añade el preámbulo, no el articulado de la Directiva– “teniendo debidamente en cuenta, en su caso, las exigencias de autofinanciación del organismo público de que se trate”.

Y es que el preámbulo es más detallado que el propio art. 6, especificando, por ejemplo, que “(s)e incluyen en la producción, la creación y la recogida, y en la difusión podría también incluirse la asistencia al usuario” y que la cuantía así fijada –de acuerdo con los costes del organismo público– debe constituir “el límite superior de las tarifas, ya que es necesario evitar un precio excesivo”. Se insiste en esta idea y se dice: “los Estados miembros deben instar a los organismos del sector público a ofrecer los documentos a tarifas que no superen los costes marginales de reproducción y difusión de los documentos” –considerando 14–. Y además pueden aplicar tarifas más bajas o ninguna en absoluto.

Los organismos públicos deberán informar de las bases y factores utilizados en el cálculo de la “tarifa”, siguiendo el principio de transparencia que impone el art. 7, y “previa solicitud” del afectado.

España ha trasladado estas disposiciones a la Ley 37/2007 permitiendo –no obligando– la exigencia de “una tasa o un precio público” –art. 7.1–, que podrá ser diferente según el uso comercial o no que se haga del documento público –art. 7.4– y cuyo importe deberá cubrir “al menos⁷ los costes del servicio o actividad, debiendo incluirse en dichos costes los relativos a la recogida, producción, reproducción y difusión” –art. 7.2–. La base de cálculo utilizada para fijar esta cuantía se dará a conocer a los afectados “previa solicitud” –art. 7.5–.

Además, las mismas Administraciones Públicas deberán pagar estas “tasas” o “precios públicos” cuando reutilicen los documentos “como base para actividades comerciales ajenas a las funciones propias que tenga(n) atribuidas” –art. 7.3 de la Ley–.

En el Reglamento del CGPJ se hace uso de la posibilidad reconocida en la Ley 37/2007⁸ de exigir “contraprestaciones económicas” –así se dice en su art. 6– por la reutilización

⁷ Sin embargo, en la exposición de motivos se dice que la cuantía de estas “contraprestaciones económicas” debe “ser razonable y orientada al coste, sin que los ingresos obtenidos superen los costes totales de recogida, producción, reproducción y difusión de los documentos”. Evidentemente no es lo mismo considerar esos costes como umbral mínimo de la cuantía de las contraprestaciones a pagar –que es lo que hace el artículo 7 L– que considerarlos techo máximo, que es lo que propone la exposición de motivos –sin valor normativo, como todo el mundo sabe–.

La Directiva 2003/98, recordemos, permite fijar la cuantía de estas contraprestaciones añadiendo a los mismos costes que se mencionan en nuestra ley, un margen de beneficio razonable, teniendo en cuenta además las necesidades de financiación del organismo público –considerando 14 y art. 6, que ya hemos citado más arriba en el texto–. Esto permite un cierto margen de discrecionalidad a los Estados, a pesar de que la Directiva insiste en la necesidad de evitar los precios excesivos.

⁸ Como se indica y justifica en la exposición de motivos, “ciertamente la Ley 37/2007 no lo exige –tampoco la Directiva de la que es transposición– aunque sí autoriza su fijación a fin de repercutir los costes de tratamiento de la información. Se considera que es una decisión de responsabilidad presupuestaria habida cuenta de los costes a que dan lugar la recopilación, conversión de formato, eliminación de datos personales y puesta a disposición de las sentencias y otras resoluciones judiciales. El cálculo de los costes será objeto de publicidad previa solicitud, tal y como se contempla en la propia Ley 37/2007”.

de sentencias y otras resoluciones judiciales imponiendo el cobro de un “precio público” por el suministro de cada documento⁹.

Su cuantía variará de acuerdo con el uso comercial o no comercial que se haga del documento –para lo cual hay que estar a la definición contenida en el art. 4.1 del reglamento que ya hemos comentado más arriba–, a las características del fichero electrónico a través del cual se proporcione el documento, y al volumen de documentos entregados. Esto es lo único que se regula en la norma. Las cantidades exactas a que ascienden los “precios públicos” se establecen en el anexo del reglamento, anexo que no forma parte del mismo reglamento, sino que tiene rango de Instrucción del CGPJ –dispone la DA 1.^a del Reglamento–.

Esas cuantías se han fijado en 1,50 €–IVA incluido– por sentencia o resolución judicial suministrada para fines comerciales –se prevén descuentos según el volumen de documentos solicitados¹⁰– y 0,50 €–también IVA incluido– en caso de que los fines no sean comerciales.

Las cuantías podrán ser revisadas periódicamente por el Pleno del CGPJ a propuesta del Centro de Documentación Judicial –art. 6.3 del Reglamento–, eso sí, “en las condiciones previstas en la Ley 8/1989, de 13-abril, de Tasas y Precios Públicos”.

Por último, se indica en la norma –art. 6.4–, “el Centro de Documentación Judicial pondrá a disposición del público telemáticamente, a través del apartado correspondiente dentro de la página o sitio oficial de Internet del Consejo General del Poder Judicial, los precios públicos aplicables al suministro de sentencias y resoluciones judiciales para su reutilización, así como, previa solicitud, la base de cálculo utilizada para determinar el precio público y los factores tenidos en cuenta para su cálculo”.

¿Cuál es la naturaleza jurídica de estas “contraprestaciones económicas”, llamadas “tarifas” en la Directiva europea? ¿son realmente “precios públicos” como indica el reglamento del CGPJ o son tasas?

En nuestra opinión, son tasas. No puede llegarse a otra conclusión si atendemos, como debemos, a lo dispuesto en la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos (LTPP) –art. 6– y en la propia Ley General Tributaria –art. 2.2.a de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre– y recordamos la interpretación que el Tribunal Constitucional ha llevado a cabo de los requisitos que definen el hecho imponible de este tipo de tributos¹¹.

Y es que, de acuerdo con esas normas, son tasas “los tributos cuyo hecho imponible consiste en... la prestación de servicios... en régimen de Derecho Público que se

⁹ En realidad no se exige siempre un pago. La exposición de motivos explica: “De este modo se aúnan dos finalidades básicas y perfectamente compatibles, pues así como cualquier ciudadano va a poder acceder gratuitamente al conocimiento de la doctrina de los tribunales mediante una consulta telemática, a través del buscador ofrecido desde el apartado correspondiente al Centro de Documentación Judicial dentro de la página o sitio oficial de Internet del Consejo General del Poder Judicial, también se propiciará que cualquier sujeto interesado en reutilizar las sentencias y otras resoluciones judiciales tenga acceso a las mismas en condiciones de libre competencia, en su caso con sujeción a condiciones de licencia y a cambio de un precio público. El Consejo es consciente de que, al facilitar a los “infomediarios” la materia prima necesaria para desarrollar su actividad, la reutilización está llamada a contribuir al crecimiento económico y a la creación de empleo, generando la posibilidad de acceder al manejo de la jurisprudencia mediante sofisticados instrumentos de búsqueda en repositorios cada vez más voluminosos, y dentro de un contexto jurídica y tecnológicamente en constante y rápida evolución”.

¹⁰ Un 15 por 100 de descuento si se solicitan al año entre 10.001 y 50.000 documentos; un 25 por 100 si se solicitan entre 50.001 y 100.000; un 35 por 100 si se solicitan entre 100.001 y 200.000, y un 50 por 100 si se solicitan más de 200.001.

¹¹ *Vid.* STC 185/1995.

refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios... no se presten o realicen por el sector privado”. Es claro, pensamos, que la función jurisdiccional y el suministro de las sentencias en que se plasma se realizan en régimen de Derecho Público por parte de jueces y tribunales.

En cambio son precios públicos –art. 24 LTPP– “las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la prestación de servicios... en régimen de Derecho Público cuando, prestándose también tales servicios... por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados”. Es evidente que la entrega de sentencias judiciales no puede de ninguna manera ser realizada por el sector privado, de modo que la voluntariedad o no de la petición de suministro por parte de las empresas no afecta en absoluto a la calificación de la figura como tasa.

Esto significa que su cuantía debe fijarse atendiendo a los principios de equivalencia –art. 7 LTPP: “tenderán a cubrir el coste del servicio”– y, en menor medida, de capacidad económica –art. 8 de la misma ley–; deberán establecerse y deberán regularse sus elementos esenciales “con arreglo a la Ley” –art. 10–, esto es, su hecho imponible –art. 13–, devengo –art. 15–, obligados tributarios –sujetos pasivos como indica el art. 16, posibles responsables como señala el 17–, exenciones y bonificaciones –art. 18–, y cuota o “elementos cuantitativos” –art. 19–. En relación con este aspecto es importante recordar que sólo “cuando se autorice por Ley” y en todo caso “con subordinación a los criterios o elementos de cuantificación que determine la misma, se podrán concretar mediante norma reglamentaria” –sic: no mediante una instrucción administrativa– “las cuantías exigibles para cada tasa” –art. 10 LTPP–.

La LTPP señala que “en general... el importe de las tasas por la prestación de un servicio... no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio... o, en su defecto, del valor de la prestación recibida” –art. 19.2–. “Para la determinación de dicho importe se tomarán en consideración los costes directos e indirectos, inclusive los de carácter financiero, amortización del inmovilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio... por cuya prestación... se exige la tasa...”. Y, lo que también es importante, “(t)oda propuesta de establecimiento de una nueva tasa o de modificación específica de las cuantías de una preexistente deberá incluir, entre los antecedentes y estudios previos para su elaboración, una memoria económico-financiera sobre el coste o valor del recurso... de que se trate y sobre la justificación de la cuantía de la tasa propuesta.

La falta de este requisito determinará la nulidad de pleno derecho de las disposiciones reglamentarias que determinen las cuantías de las tasas” –art. 20.1–.

3. Conclusiones

Recientemente leíamos en la prensa que un número importante de editoriales privadas jurídicas¹² han recurrido ante el Tribunal Supremo el Reglamento 3/2010 en el que el CGPJ regula, como hemos visto, la reutilización de sentencias y otras resoluciones judiciales y fija los “precios públicos” exigibles. Movidos por la curiosidad nos hemos acercado a este tema para analizar jurídicamente la figura de las “contraprestaciones económicas” exigidas a cambio del derecho de uso y reproducción de las sentencias y hemos descubierto que, como en otras ocasiones, nuestro legislador olvida principios esenciales y categorías tributarias elementales que él mismo ha creado y regulado.

¹² Federación del Gremio de Editores, La Ley, Lex Nova, Thomson-Reuters-Aranzadi, entre otros, según *Negocio*, del día 18 de febrero de 2010.

En nuestra opinión, las “contraprestaciones” en cuestión no pueden ser otra cosa que tasas –no “precios públicos”, como se menciona en el reglamento impugnado–, que deben ser reguladas en una ley con mayor precisión de lo que lo hace la Ley 37/2007 –tal y como exige la LTPP,– y cuyas cuotas deben fijarse al menos en un reglamento –siguiendo los criterios que establezca su ley creadora–, nunca en un mero acto administrativo como resulta ser el anexo del Reglamento del CGPJ que comentamos, como consecuencia de lo establecido en su DA 1ª–.

Además la determinación de las cuotas –que han de tender a cubrir el coste del servicio público, sin ser excesivas, como exige la Directiva comunitaria– debe llevarse a cabo sobre la base de estudios que han de recogerse en una memoria económico-financiera.

En consecuencia, mucho nos tememos que el Reglamento 3/2010, aprobado por acuerdo del CGPJ de 28 de octubre de 2010 es, en lo que se refiere a los aspectos que aquí hemos comentado, nulo.