

CRONICA TRIBUTARIA

Boletín de Actualidad 7/2011



INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES

SUMARIO

Calvo Vérguez, Juan: El principio de culpabilidad en las infracciones tributarias a la luz de la reciente doctrina jurisprudencial

López Espadafor, Carlos María: Consideraciones acerca de la sobreimposición en el Impuesto sobre el Valor Añadido

Luchena Mozo, Gracia María y Patón García, Gemma: Las resoluciones de la Dirección General de Tributos relativas a la aplicación e interpretación de las Directivas: ¿nuevos instrumentos de transposición?

Müller, Alexander y Chica Palomo, María Dolores: El poder tributario de las comunidades religiosas en Alemania

Rodríguez Márquez, Jesús: Una primera aproximación crítica a la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS)

EL PRINCIPIO DE CULPABILIDAD EN LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS A LA LUZ DE LA RECIENTE DOCTRINA JURISPRUDENCIAL

Juan Calvo Vérguez

Universidad de Extremadura

Como es sabido define el art. 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) las infracciones tributarias como aquellas acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia tipificadas y sancionadas como tales en dicha u otra ley. Se trata de un concepto de infracción tributaria que varía muy poco respecto del contenido en el art. 77.1 de la antigua LGT de 1963, ya que la incorporación del título de imputación (“dolosas o culposas”) a la enumeración de características no añadió nada nuevo. Como seguramente se recordará el art. 77.1 de la antigua Ley fue muy criticado porque amparaba la imposición de sanciones tributarias por simple negligencia, o culpa leve. Pues bien el art. 183.1 de la Ley 58/2003 insiste en la misma línea, al admitir la sancionabilidad de las conductas con base en cualquier grado de negligencia.

Ahora bien dentro del ámbito sancionador rige, de una parte, el llamado principio de *non bis in idem*. Y, de otra, el principio de sancionabilidad de todas las conductas constitutivas de infracciones tributarias, disponiendo a estos efectos el art. 180.3 de la LGT que la realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilita la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas. A esto se ha de añadir, además, aquello que dispone el art. 3 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RGRST) el cual, a la hora de regular la calificación unitaria de la infracción, establece que cada infracción tributaria ha de calificarse de forma unitaria como leve, grave o muy grave conforme al resultado de analizar globalmente la conducta realizada en relación con la infracción, excepto en el supuesto previsto en el art. 191.6 de la LGT, siendo en tal caso la infracción siempre leve cualquiera que sean las circunstancias que concurren en la conducta del sujeto infractor.

Así las cosas, si en un mismo procedimiento de verificación de datos, comprobación limitada o inspección se comprobasen varios períodos impositivos o de liquidación se consideraría, a efectos de su calificación, que existe una infracción en relación con cada uno de los distintos supuestos de infracción tipificados por la Ley por cada tributo y período objeto del procedimiento. Tratándose de infracciones relativas a tributos sin período impositivo ni período de liquidación, o bien de hechos u operaciones cuya declaración no fuese periódica, se consideraría la existencia de una infracción por cada obligación tributaria que derivase de cada uno de los hechos u operaciones sujetos al tributo. En cambio, si estuviésemos en presencia de infracciones consistentes en el incumplimiento de obligaciones formales se consideraría que existe una infracción por cada incumplimiento.

Por último cuando, en relación con un determinado tributo y período impositivo o de liquidación, se incoase más de un procedimiento de aplicación de los tributos habría que considerar, a efectos de su calificación y cuantificación, que se ha cometido una única infracción, imponiéndose en cada procedimiento sancionador que se incoe la sanción que hubiese procedido de mediar un solo procedimiento de aplicación de los tributos minorada en el importe de las sanciones impuestas en los procedimientos sancionadores anteriores.

Tal y como afirmó el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su Resolución de 14 de septiembre de 2007, relativa a una propuesta de liquidación única derivada de actas de conformidad y disconformidad, con independencia de que la Ley 58/2003 se refiera de manera expresa al carácter unitario de las infracciones, ello no impide que, en relación con un determinado tributo y período impositivo, el sujeto pasivo pueda aceptar únicamente de manera parcial la propuesta de regularización formulada por la Inspección, procediéndose a documentar en un acta previa el resultado de las actuaciones respecto de las que presta conformidad expresa e instruyéndose acta de disconformidad por el resto de conceptos. El resultado de todo ello sería que, aunque la propuesta de liquidación quede documentada en dos actas, resultará única.

Estimó así el TEAC que la concurrencia de conformidad y de disconformidad dentro de una misma liquidación implica la existencia de una única propuesta sancionadora y de un único acuerdo sancionador, instruido de disconformidad, debiendo quedar integrada la base de la sanción por la totalidad de la deuda descubierta no ingresada. Y ello debido a que la infracción es única, calculándose la ocultación sobre la totalidad de la deuda no ingresada, si bien restando de la sanción total, que se tramita de disconformidad, la sanción derivada del acta de conformidad. Sobre esta última habrá de aplicarse pues la reducción del 30 por 100. De este modo, a pesar de que una determinada propuesta de liquidación pueda concluir con la existencia de dos actas (de conformidad y de disconformidad), la sanción derivada de un procedimiento inspector será única, pudiendo tramitarse como de disconformidad el procedimiento sancionador si bien aplicando la reducción por conformidad que resulte procedente.

Tal y como se encargó de precisar el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana en su Sentencia de 8 de mayo de 2009, la conformidad con la sanción posibilita la aplicación del mecanismo de reducción, a pesar de que se recurra por haberse superado el plazo máximo. De este modo en caso de conformidad con la regularización en cuanto a la conducta sancionadora, a pesar de haberse tramitado sin embargo el acta en disconformidad por discreparse en las dilaciones imputadas al contribuyente por la Inspección, resultará procedente la reducción de la sanción. Y, por lo que respecta al plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras y del procedimiento sancionador, estima el Tribunal en el citado pronunciamiento que la exclusión de las dilaciones imputables al interesado sólo procede tratándose de situaciones que con certeza producen dilación. En cambio, tratándose de la no aportación de la documentación requerida, se entiende que ha de tratarse de documentación que se encuentre dentro del ámbito privado del contribuyente, de manera que la Inspección tenga cerradas otras vías de acceso.

Ciertamente en un sistema tributario como el nuestro, de carácter complejo y cambiante, resulta imposible su seguimiento ordenado por cualquier operador especializado. Y, en este sentido, proceder a sancionar con infracción tributaria cualquier conducta caracterizada por la existencia de simple negligencia, sin dolo (ánimo de ocultación) o culpa grave, no parece acertado en aras de salvaguardar la conciencia jurídico tributaria. Téngase presente además que la jurisprudencia elaborada por el Tribunal Supremo (TS) en materia sancionadora ha ido evolucionando hacia la consagración del dolo (ánimo de ocultación) como elemento imprescindible en las sanciones tributarias, adoptándose así una línea de medida y corrección frente a eventuales excesos de las Administraciones tributarias¹.

¹ Ahora bien la medida adoptada por algunos tribunales no encaja con la práctica de las Administraciones tributarias. Y es que, si bien se estima que no caben sanciones tributarias objetivas por el mero resultado de la omisión de un ingreso y sin título de imputación, en la práctica son numerosas las actuaciones

¿Cuáles son los caracteres de la infracción tributaria? Dichos caracteres se concretan en los siguientes. En primer lugar la acción, entendiéndose por tal toda conducta exterior de un sujeto susceptible de constituir un comportamiento activo o una omisión, y teniendo presente que si se cometiese mediante una conducta omisiva sería necesario para la existencia de infracción la presencia de un previo deber jurídico de actuar. En segundo término, la existencia de una antijuridicidad y, por ende, de una tipicidad, refiriéndose esta última tanto a la conducta infractora como a la sanción a imponer, si bien hay que tener en cuenta que no toda vulneración de normas tributarias da lugar a su consideración como infracción tributaria.

Asimismo constituyen caracteres de la infracción la vigencia del principio de legalidad (que, sin embargo, no excluye que, mediante desarrollo reglamentario, puedan concretarse conductas infractoras o la determinación precisa de las sanciones a imponer), la voluntariedad (característica que hace referencia al hecho de que tanto la conducta adoptada por el obligado tributario como los efectos que de ella se derivan son los deseados) o la culpabilidad.

Refiriéndonos de manera específica a este último elemento configurador de la infracción tributaria se ha de señalar que, dentro del ámbito del Derecho Tributario Sancionador, se excluye la responsabilidad objetiva, motivo por el cual el art. 179.2 LGT regula las causas de exoneración de responsabilidad. Cuestión distinta es la relativa al tipo de culpabilidad que se exige para la comisión de una infracción tributaria. A este respecto señala la LGT que las infracciones tributarias podrán realizarse mediando dolo o culpa con cualquier grado de negligencia.

El principio de culpabilidad en la comisión de las infracciones tributarias se encuentra íntimamente relacionado con el principio de presunción de inocencia que ampara al presunto sujeto infractor, de manera tal que éste no tiene que probar su inocencia (ausencia de culpabilidad), siendo la Administración la que ha de probar su culpabilidad, si bien en cualquier grado de negligencia. Tal y como declaró el Tribunal Constitucional en su Sentencia de 1 de abril de 1982, la presunción de inocencia se aplica, no ya sólo en el ámbito de los delitos, sino también a los procedimientos sancionadores. Por otra parte, y de acuerdo con lo establecido en la STC de 24 de septiembre de 1986, la presunción de inocencia implica que toda condena (o sanción) debe ir precedida de una actividad probatoria, debiendo ser las pruebas vitales y valoradas jurídicamente y recayendo la carga de la prueba sobre el acusador (en nuestro caso la Administración Tributaria).

En el ámbito sancionador las pruebas han de constituir el fundamento de la regularización que se efectúe mediante la liquidación tributaria. Ahora bien no basta con eso, ya que han de aportarse las pruebas de la conducta dolosa, culposa o negligente, justificando las primeras la regularización y las segundas la posible sanción. Adicionalmente las pruebas relativas a la culpabilidad del presunto infractor han de ser aportadas por la Administración con la finalidad de desvirtuar la presunción de inocencia.

Refiriéndose a la incidencia del principio de no autoinculpación en el Derecho Tributario señaló la Sentencia del TSJ. de Andalucía de 23 de abril de 2007 que, en aquellos casos en los que el sujeto pasivo presta su conformidad libre y espontáneamente al acta levantada por la Inspección de los Tributos, la incoación de expediente para

tributarias en las que la sanción constituye un anexo cuasi-automático a la cuota, no requiriendo la conducta del ciudadano de matizaciones probatorias sobre una culpabilidad que, siendo tan leve, se da por sobreentendida.

depurar la responsabilidad y la posterior resolución sancionadora que en el mismo pueda recaer con base en el material probatorio existente no implica una violación del principio de no autoinculpación ni tampoco la del principio de presunción de inocencia, ya que la prestación de conformidad no constituye la única prueba tenida en cuenta de cara a afirmar la existencia de infracción.

Más recientemente la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 6 de mayo de 2010 se ha referido igualmente a la necesaria aplicación del principio de culpabilidad originándose una discrepancia razonable acerca de la aplicación de las normas tributarias. De conformidad con lo declarado por la Audiencia, habiéndose producido a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) un incremento patrimonial como consecuencia del ejercicio de un derecho de retasación en un procedimiento de expropiación forzosa, la sujeción a gravamen por el citado Impuesto resulta procedente, existiendo no obstante discrepancia interpretativa razonable, de manera que la culpabilidad será inexistente, no procediendo la imposición de sanción.

Acerca de la incidencia de la discrepancia razonable sobre la interpretación de las normas tributarias de cara a la aplicación del principio de culpabilidad señala el TSJ. de Andalucía en su Sentencia de 18 de marzo de 2010 que dicha discrepancia razonable no concurre, siendo en consecuencia la imposición de la sanción procedente, al hilo de la determinación de la condición de sujeto pasivo en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de una comunidad de bienes y su consideración conjunta a efectos del límite para la aplicación del régimen especial simplificado del citado Impuesto.

Igualmente el TS ha tenido ocasión de pronunciarse acerca de la necesaria aplicación del citado principio, entre otras, en su Sentencia de 10 de marzo de 2010, declarando a tal efecto el citado Tribunal que, existiendo órganos administrativos que sostienen una posición idéntica a la del administrado, la culpabilidad resulta inexistente, no procediendo en consecuencia la imposición de sanción alguna. Previamente había señalado el Alto Tribunal en su Sentencia de 4 de febrero de 2010 que la culpabilidad del contribuyente habrá de quedar suficientemente motivada por la Administración. Y a tal efecto resulta evidente que, en aquellos supuestos en los que, como sucedía con el concreto supuesto de autos analizado, la Administración tributaria no motiva siquiera mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, el hecho de confirmar la sanción en atención a la circunstancia de que éste último no haya explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundamentado su comportamiento equivale simplemente a invertir la carga de la prueba, soslayándose así las exigencias derivadas del principio de presunción de inocencia.

De este modo, únicamente cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad. En resumen, de conformidad con lo declarado por el TS la Administración ha de motivar suficientemente la culpabilidad del contribuyente².

² Acerca de esta concurrencia de discrepancia razonable sobre la interpretación de las normas tributarias puede consultarse igualmente la Sentencia del TSJ. de Cataluña de 1 de julio de 2010, en la que se declaró que la no presentación del Modelo 202 de pago fraccionado correspondiente al Impuesto sobre Sociedades (IS) por estimar que la cuota resultante era cero de acuerdo con las instrucciones contenidas en el propio modelo representa un supuesto de discrepancia interpretativa razonable sobre las deducciones y bonificaciones aplicables, resultando en consecuencia la culpabilidad inexistente. Este mismo Tribunal, en su Sentencia de 8 de octubre de 2010 estimó igualmente la concurrencia de discrepancia razonable sobre la interpretación de las normas tributarias en un supuesto de determinación de la base imponible a efectos de IVA tratándose de reimportaciones de bienes exportados temporalmente para ser transformados.

Con posterioridad precisaría el TS mediante Sentencia de 4 de noviembre de 2010, refiriéndose igualmente a la aplicación del principio de culpabilidad, que no resulta factible, en ningún caso, presumir una conducta dolosa por el mero hecho de las especiales circunstancias que rodean al sujeto pasivo de la imposición (importancia económica, clase de asesoramiento que recibe, etc.), así como razonar la existencia de culpabilidad por exclusión o derivarla de la conformidad prestada en las actas inspectoras.

Ciertamente ya en su Sentencia de 18 de marzo de 2010 se había encargado de precisar el Alto Tribunal que *"(...) Es rechazable que pueda negarse que la sociedad recurrente haya hecho una interpretación razonable por el simple hecho de que tenga "experiencia", disponga de "suficientes medios" y esté "asistida de profesionales jurídicos". Y es que "no es factible, en ningún caso, presumir una conducta dolosa por el mero hecho de las especiales circunstancias que rodean al sujeto pasivo de la imposición (importancia económica, clase de asesoramiento que recibe, etc.), sino que, en cada supuesto y con independencia de dichas circunstancias subjetivas, hay que ponderar si la discrepancia entre el sujeto pasivo y la Hacienda Pública se debe o no a la diversa, razonable y, en cierto modo, justificada interpretación que uno y otra mantienen sobre las normas aplicables"*.

Tal y como se encarga de precisar el Tribunal el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 de la Constitución (CE) no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable (tal y como sucedía en el concreto supuesto de autos analizado por el Tribunal) o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad recogidas en el art. 179.2 de la Ley 58/2003, ya que dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. Ya en su momento establecía el art. 77.3.d) de la antigua LGT que la interpretación razonable de la norma era, 'en particular' uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había 'puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios', de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente. Así se encargó de precisarlo el TS, entre otras, en sus Sentencias de 6 de junio y 29 de septiembre de 2008, así como de 2 de julio y 15 de enero de 2009³.

En el concreto supuesto de autos analizado la Sentencia de instancia se refería al carácter público de la actora y a la fiscalización de sus cuentas por organismos públicos, en particular, la remisión de la liquidación de sus Presupuestos por el Ministerio de Economía y Hacienda. Así las cosas se aludía a la ausencia de ocultación de datos, la cual ha sido tomada en consideración en ocasiones por el TS al objeto de excluir la

³ Concretamente en este segundo pronunciamiento decretó el Alto Tribunal la anulación de la sanción impuesta señalando que, aun cuando en numerosas ocasiones la culpabilidad se presenta como una cuestión meramente fáctica y, por ende, no revisable en casación, no sucede lo mismo cuando lo que en realidad se achaca a la sentencia es la falta de motivación de la simple negligencia exigible para que puedan imponerse las sanciones. Y, a este respecto, la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, siendo rechazable que, en principio, pueda apreciarse la existencia de culpabilidad en los supuestos de complejidad o dificultad de las normas, operaciones o cuestiones.

existencia de la simple negligencia que exigía el art. 77.1 de la antigua LGT. E igualmente el vigente art. 183.1 de la Ley 58/2003 faculta para la imposición de sanciones tributarias.

Añade asimismo el Tribunal que la alegación efectuada por el Abogado del Estado en el sentido de que *“Las actas se firmaron en conformidad con lo que la disparidad no se llevó a debate económico administrativo ni judicial, con lo que quizás no era tanta esa disparidad o no había motivos suficientes para ello”* debe ser rechazada, ya que la intencionalidad en la conducta de la apelante y aun su culpabilidad a título de negligencia no podían deducirse de la conformidad prestada en las actas inspectoras. La conformidad se presta únicamente respecto de los hechos, y la cuestión de la culpabilidad comporta la valoración de la conducta, no pudiendo descartarse la existencia de supuestos en los que los obligados tributarios acepten el criterio manifestado por la Administración con la única finalidad de evitar litigios ineficaces⁴.

Por su parte la AN señaló en su Sentencia de 9 de diciembre de 2010 que, dado un supuesto en el que un gestor se encargaba de la confección de la declaración, habiendo incurrido en error grave con perjuicio para el demandante, a quien se imputaba la responsabilidad, se estaba confundiendo la responsabilidad tributaria con la intencionalidad de la infracción. En el concreto supuesto de autos analizado el demandante resultaba responsable de las obligaciones tributarias en su condición de sujeto pasivo, lo que es extensible a las obligaciones formales. Ahora bien ello no puede equipararse con la culpabilidad que ha de vertebrar la acción. Y es que, tal y como precisa la Audiencia, una cosa es que el sujeto pasivo sea responsable de sus deberes tributarios, y otra que la falta de cumplimiento de los mismos resulte imputable a dolo o negligencia, que es lo que en el concreto supuesto analizado daba a entender el TEAC, confundiendo e identificando ambos conceptos. En opinión de la Audiencia dicha identificación no resulta jurídicamente posible, ya que se proyecta en ámbitos distintos, no permitiendo presuponer la existencia de culpabilidad, máxime cuando al interesado le asiste la presunción de buena fe que, por aquel entonces, establecía el art. 33 de la antigua Ley 1/1998.

Refiriéndose a la concurrencia del elemento objetivo del tipo infractor, por aceptarse el mismo al suscribir en conformidad el acta, declaró el TS en su Sentencia de 29 de noviembre de 2010 que dicha concurrencia no comporta de manera automática la existencia de culpabilidad en la conducta del obligado tributario. A juicio del Tribunal la simple afirmación de que no concurre la causa del art. 77.4. letra d) de la antigua LGT de 1963 debido a que la norma es clara no permite, aisladamente considerada, fundamentar la existencia de culpabilidad, ya que no implica por sí misma el concurso de una conducta negligente por parte del obligado tributario.

Concretamente en el citado supuesto la cuestión litigiosa quedaba circunscrita a determinar si la firma en conformidad de un acta de la Inspección de los Tributos en la que se reflejaban y aceptaban los hechos que integrarían el tipo de una infracción tributaria resultaba suficiente de cara a acreditar la existencia de culpabilidad a los efectos de imponer dicha sanción tributaria.

Comienza en el presente caso el Alto Tribunal sus argumentaciones precisando que, tanto el Abogado del Estado como la entidad recurrida, dedicaron buena parte de sus esfuerzos a debatir sobre la concurrencia del elemento objetivo del tipo para sancionar, siendo éste además un extremo que no fue puesto en cuestión por la Audiencia

⁴ Véanse a este respecto, entre otras, las Sentencias del Alto Tribunal de 6 de junio de 2008 y de 22 de octubre de 2009.

Nacional, la cual compartió en su pronunciamiento la apreciación de la Administración, al quedar acreditado que la entrega de las fincas (en este caso su puesta a disposición de la compradora) tuvo lugar el día 29 de marzo de 2001, de modo que, según dispone el art. 75 de la Ley 37/1992, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), tal es la fecha de devengo del Impuesto. Igualmente considera el Tribunal que concurre la infracción prevista en la letra a) del art. 79 de la Ley General Tributaria, debido a que no se ingresó dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda. La causa por la que la Audiencia Nacional anuló la sanción radicaba en la falta de culpabilidad en la actuación de la entidad sancionada.

Y, si bien la conclusión alcanzada por el Tribunal de instancia en relación con la culpabilidad constituye, en ocasiones, una cuestión puramente fáctica y, por ende, no revisable en dicha sede (salvo en los supuestos tasados a los que viene haciendo referencia constantemente el propio TS a través, entre otras, de sus Sentencias de 15 de enero de 2009, 8 de octubre de 2008, 9 de febrero de 2005, 25 de noviembre de 2003, 29 de junio de 2002, 29 de octubre de 1999 y 21 de abril de 1999), estima el TS que debe reconocerse igualmente que no sucede lo mismo cuando lo que en realidad se achaca a la sentencia es la falta de motivación de la simple negligencia que el art. 77.1 de la antigua Ley General Tributaria de 1963 y, en definitiva, el art. 25 CE exigen para que pueda imponerse sanciones. Así se encargó de precisarlo además el propio TS en su Sentencia de 6 de junio de 2008.

Estima así el Alto Tribunal que no cabe justificar la negligencia en el hecho de que, en el concreto supuesto de autos analizado, la entidad firmase el acta en conformidad, como pretendía el Abogado del Estado. Es verdad que la jurisprudencia viene afirmando de manera reiterada que la declaración de conocimiento del Inspector que contienen las actas goza de la presunción de veracidad configurada en el art. 1218 del Código Civil y hace prueba del hecho al cual se refieren y a su fecha, por tratarse de un documento emanado de un empleado público competente en el ejercicio de sus funciones y con las solemnidades requeridas legalmente. A mayor abundamiento el contribuyente no puede rechazar los hechos recogidos en un acta de conformidad, ya que de otra manera incurriría en vulneración del principio que impide actuar en contra de los propios actos, salvo que justifique que incurrió en notorio error al aceptar tales hechos, de conformidad con lo declarado por el Tribunal en su Sentencia de 23 de septiembre de 2010.

Ahora bien, a juicio del Tribunal, la simple afirmación de que no concurre la causa del art. 77.4, letra d) de la antigua LGT de 1963, al ser la norma clara, no permite, aisladamente considerada, fundamentar la existencia de culpabilidad, ya que no implica por sí misma el concurso de una conducta negligente en el obligado tributario. En primer lugar, porque la claridad de la norma tributaria aplicable no resulta *per se* suficiente para imponer la sanción. Basta recordar a este respecto que el art. 77.4.d) de la antigua LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, en particular, uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado había puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, de donde se infiere que aquella claridad no permite, sin más, imponer automáticamente una sanción tributaria, al ser posible que, a pesar de ello, el contribuyente haya actuado diligentemente. En este sentido se pronunció el Tribunal, entre otras, en sus Sentencias de 6 de junio de 2008, 6 de noviembre de 2008 y 15 de enero de 2009, entre otras.

Añade además el Tribunal que no se puede sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de dónde se colige la existencia de la

culpabilidad. En el concreto supuesto analizado no hubo ocultación de datos a la Administración tributaria, ya que el pago del Impuesto se había realizado con anterioridad. Y, a tal efecto, conviene recordar que en numerosas ocasiones el TS ha tomado en consideración la ausencia de ocultación a fin de excluir la simple negligencia, condición mínima imprescindible para sancionar. A este respecto pueden consultarse, entre otras, las Sentencias del Alto Tribunal de 27 de noviembre de 2008, 15 de enero de 2009 y 15 de junio de 2009.

Ya en la Sentencia de instancia se encargó de declarar la AN que *“En cuanto a la concurrencia del elemento objetivo de la infracción, esta Sala comparte la apreciación de la Administración (...) Cuestión distinta es la concurrencia del elemento subjetivo”*. Frente a dicha consideración el Abogado del Estado argumentó que bastaba con atender a la conformidad dada a la propuesta de regularización. Finalmente el TS terminó rechazando la alegación de la recurrente ya que, en su opinión, no cabe justificar la negligencia en el hecho de que la entidad firmase el acta en conformidad, como pretendía el Abogado del Estado.

Por lo que respecta a la necesaria motivación de la culpa señala el TS en su Sentencia de 27 de mayo de 2010 que la apreciación de la culpabilidad constituye una cuestión fáctica que, en principio, no puede ser alegada en casación, a diferencia de lo que sucede con la motivación de la culpa y, en general, con la infracción del art. 25 de la Constitución. Téngase presente además que, por lo que respecta al concreto supuesto analizado, cuando el TS procedió a casar la sentencia dictada en la instancia entrando a resolver el recurso, debía decidir acerca del conjunto de las cuestiones planteadas en la instancia, incluidos los aspectos fácticos. Y, por lo que respecta al fondo del asunto, se recuerda que no es suficiente con excluir la existencia de una interpretación razonable, sino que ha de probarse la culpabilidad.

Con posterioridad, mediante Sentencia de 30 de septiembre de 2010, el Alto Tribunal procedió a declarar la nulidad de una sanción impuesta al no contener la resolución administrativa sancionadora una motivación suficiente de la culpabilidad. En el concreto supuesto de autos analizado por el Tribunal a juicio de la entidad recurrente la liquidación de la que derivaba la sanción en realidad nunca existió, ya que la propia Aduana no autorizó el despacho de la importación, motivo por el cual se impuso una sanción sobre un porcentaje de cuota inexistente. Añadía además la entidad recurrente que se ha de respetar en todo caso un hecho fundamental, como es el de que sea la Administración la que acredite la culpabilidad de la parte. En caso contrario se estarían olvidando los principios rectores del ordenamiento administrativo sancionador así como el propio tenor literal de la LGT, que exige la concurrencia de culpabilidad en el infractor, así como que dicha culpabilidad resulte acreditada, precisamente por parte del órgano encargado de proponer la sanción, detallando hechos y circunstancias concretas que, individualizando la conducta de la parte, demuestren que la misma resulta merecedora de un juicio especial de desvalor.

De este modo el TS declaró la nulidad de la sanción impuesta por la indebida minoración de la cuota tributaria, al haberse efectuado una incorrecta calificación arancelaria en la importación al consumo, debido a la falta de motivación de la culpabilidad. En palabras del Tribunal *“No es factible presumir una conducta dolosa por el mero hecho de las especiales circunstancias que rodean al sujeto pasivo de la imposición –se trataba concretamente en el presente caso de una gran empresa, es decir, de una persona jurídica con grandes medios económicos– sino que, en cada supuesto, y con independencia de dichas circunstancias objetivas, hay que ponderar si la discrepancia entre el sujeto pasivo y la Hacienda Pública se debe o no a la diversa,*

razonable y, en cierto modo, justificada interpretación que una y otra mantienen sobre las normas aplicables”.

Mediante Sentencia de 2 de noviembre de 2010 el TS volvería a referirse a la cuestión relativa a la falta de motivación de la culpabilidad, al hilo de un recurso interpuesto por la Administración General del Estado, dado que la sentencia de instancia había anulado una sanción impuesta a una entidad por haberse practicado ésta una concreta deducción. Se trataba, concretamente, de una prima única satisfecha con la finalidad de costear las indemnizaciones pactadas a un expediente de regulación de empleo que, como es sabido, constituye un gasto no deducible al no cumplir el requisito que, por aquel entonces, establecía el art. 13.3 de la antigua Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, al no ser las primas objeto de imputación individualizada a los trabajadores. A mayor abundamiento en el concreto supuesto de autos analizado la sanción por infracción tributaria grave se imponía basándose en la claridad de la norma vulnerada, circunstancia ésta que, sin embargo, fue objeto de anulación por la sala de instancia en la sentencia impugnada, al considerarse que esta mera motivación no era suficiente, ya que no se daba ocultación, que constituye el requisito mínimo e imprescindible que ha de concurrir para poder sancionar.

Igualmente el TSJ. de Madrid, mediante Sentencia de 14 de julio de 2010, analizó un supuesto caracterizado por una ausencia de motivación suficiente, al apreciarse por parte del citado Tribunal falta de motivación del elemento subjetivo de culpabilidad, no motivándose por parte de la Administración cuál era la conducta concreta del actor merecedora de sanción, individualizada y personalizada, con referencia a las normas concretas objeto de debate o duda, limitándose por el contrario el acuerdo sancionador a efectuar una serie de razonamientos genéricos y estereotipados.

En resumen, el ejercicio de la potestad sancionadora exige siempre que se efectúen aquellas comprobaciones que acrediten que, ya sea dolosa o negligentemente, se ha producido la conducta constitutiva de infracción.

CONSIDERACIONES ACERCA DE LA SOBREIMPOSICIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Carlos María López Espadafor
Universidad de Jaén

1. El concepto de sobreimposición

En los casos de acumulación de varios impuestos sobre un mismo acto de consumo, no sólo se debe tomar en consideración la doble imposición o plurimposición para cuantificar la verdadera carga tributaria que pesa sobre el mismo, sino que también hay que tomar en consideración la sobreimposición, al poder llegar a pagarse impuesto sobre impuesto.

Utilizamos las expresiones “doble imposición” o “plurimposición”¹ para hacer referencia a aquellos casos en los que dos o más impuestos recaen sobre una misma manifestación de riqueza, es decir, cuando se han configurado varios hechos imponibles sobre un mismo objeto de gravamen, al menos parcialmente. Frente a esto, reservamos la expresión “sobreimposición” para hacer referencia a la inclusión de las cuotas de uno o más impuestos en la base de otro, fenómeno que viene a complementar al anterior². Se trataría, pues, de la aplicación del tipo de gravamen de un impuesto a la cuota de otro.

2. La acumulación de otros impuestos con el Impuesto sobre el Valor Añadido

En determinados supuestos, el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) va a provocar tanto una plurimposición, como una sobreimposición. Debemos tener en cuenta los artículos 78.Dos.4º, 82.Uno y 83.Uno.a) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA. En materia de armonización fiscal debemos partir del antiguo artículo 11 de la Sexta Directiva comunitaria sobre este Impuesto, que era esencialmente el que entonces les servía de base en esa antigua Directiva (Directiva 77/388/CEE). Actualmente su base la encuentran en similar sentido en los artículos 78.a), 83 y 86.1.a) de la Directiva 2006/112/CE, que vino a sustituir a la referida Sexta Directiva como texto central de la armonización fiscal del IVA en la Unión Europea.

En ciertos casos al gravamen por el IVA se va a poder superponer el gravamen por otros impuestos y las cuotas de éstos puede que se tengan que incluir en la base imponible de

¹ En atención a que pueden intervenir más de dos impuestos a la vez.

² El término “sobreimposición” lo podemos encontrar utilizado por Hinojosa Torralvo pero para hacer referencia al fenómeno que nosotros presentamos como doble imposición. Señala este autor que por sobreimposición «debe entenderse cualquier acto o situación en virtud de la cual una determinada materia imponible resulta gravada en forma superior a la capacidad económica que su titularidad u obtención manifiestan por la concurrencia de dos o más tributos para cuyo hecho imponible es relevante». Aclara este autor que este concepto de sobreimposición permite incluir en su ámbito “las figuras conocidas como doble imposición internacional y doble imposición interna” (*Los Créditos de Impuesto en el Sistema Tributario Español*, Cedecs, Barcelona, 1995, pág. 74). Planteada así, la utilización de ese concepto es totalmente correcta, pero nosotros, sin embargo, para mantener diferenciados conceptualmente los dos fenómenos, preferimos reservar el término sobreimposición para hacer referencia a aquellos casos en que se paga el impuesto “sobre” impuesto, aplicándose el tipo de gravamen de uno a la cuota del otro, manteniendo la expresión de doble imposición para hacer referencia simplemente a la confluencia de varios impuestos sobre una misma manifestación de riqueza, sin que siempre que se dé una doble imposición tenga que darse necesariamente también una sobreimposición, en la forma en que nosotros la planteamos.

aquél. Piénsese en la doble imposición y sobreimposición entre los Impuestos Especiales de Fabricación³ o el Impuesto Especial sobre el Carbón⁴ y el IVA.

Dada la duración habitual de los procedimientos ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y en función de la apuntada sustitución normativa en la armonización fiscal del IVA, si queremos encontrar jurisprudencia de dicho Tribunal sobre la doble imposición con este Impuesto, deberemos hacerlo bajo la referencia de un artículo ya derogado –en base a la citada sustitución de la Sexta Directiva que lo contenía, por la mencionada Directiva 2006/112/CE–, pero que, de todos modos, era la referencia que estaba vigente en el momento en que se aprobó nuestra Ley del IVA –que no se ha visto en la necesidad de ser modificada al respecto– y las Leyes reguladoras de este Impuesto en la inmensa mayoría de los Estados miembros de la Unión Europea. Se trataba del artículo 33 de la citada Directiva 77/388/CEE, del Consejo, de 17 de mayo de 1977 (*DO L 145*, de 23 de junio de 1977), Sexta Directiva comunitaria en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas al IVA, en la versión de este artículo resultante de la modificación operada en esta Directiva por la Directiva 91/680/CEE, del Consejo, de 16 de diciembre de 1991 (*DO L 376*, de 31 de diciembre de 1991).

Dicho artículo 33, además de establecer la compatibilidad del gravamen de una operación por el IVA con el gravamen de la misma por los Impuestos Especiales de Fabricación, reconocía la posibilidad de que, en relación a un acto ordenado al consumo, al gravamen por el IVA se pueda superponer el gravamen por otros impuestos, siempre que éstos no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios y siempre que tales impuestos no den lugar, en el tráfico económico entre Estados miembros de la Unión Europea, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera, en atención a la desaparición de las mismas entre dichos Estados. Este precepto generó una importante jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (entonces llamado de las Comunidades Europeas), deteniéndose este Tribunal en ir delimitando el sentido del concepto de “impuesto sobre el volumen de negocios” que aparece en este artículo. Particularmente, podemos fijarnos, como especialmente completa y descriptiva en tal sentido, en su Sentencia de 19 de marzo de 1991 (*Asunto C-109/90*), donde se señala que no estaremos ante el mismo si no se da un impuesto sobre el consumo en general, que se recaude en cada fase del proceso de producción y distribución de bienes y servicios y que se proyecte sobre el valor añadido a nivel de cada transacción⁵.

³ Sobre la colisión del IVA con los Impuestos Especiales, Clavijo Hernández nos añade una perspectiva adicional bajo el concepto de “superposición”, destacando en su momento que «a diferencia del ITE que elimina la aplicación de los impuestos especiales, el IVA no desplaza la exacción de estos impuestos y, por consiguiente, la superposición del IVA y los impuestos especiales queda legalmente definida, toda vez que en la estructura jurídica del impuesto no se consideran deducibles las cuotas correspondientes a los impuestos especiales de la base imponible del IVA que grava las mismas operaciones» («Impuesto sobre el Valor Añadido», Capítulo X de *Curso de Derecho Tributario, Parte especial, Sistema tributario: los tributos en particular*, 6.ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1989, pág. 591).

⁴ Introducido en nuestro Ordenamiento tributario por el 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.

⁵ Como comentarios a esta Sentencia, pueden verse Martínez García-Moncó, A.: “El concepto de impuesto sobre el volumen de ventas en el artículo 33 de la Sexta Directiva: Consolidación de una interpretación jurisprudencial. Comentario a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 19 de marzo de 1991 (Asunto C 109/90, N. V. *Giant vs. Commune d’Overijse*)”, en *Noticias/CEE*, núm. 83, 1991, págs. 115 y ss.; y Falcón y Tella, R.: “La compatibilidad del IVA con otros impuestos indirectos. STJCEE de 19 de marzo de 1991”, en *Impuestos*, núm. 8, 1992, págs. 83 y ss.

En este tema, podemos destacar también las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 8 de julio de 1986 (*Asunto C-73/85*) y de 13 de julio de 1989 (*Asuntos acumulados C-93/88 y C-94/88*). Pues bien, en base a la sustitución de la citada Directiva 77/388/CEE por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA⁶, en similar sentido que el antiguo artículo 33 citado, el artículo de referencia al respecto en la mencionada actual Directiva 2006/112/CE es el artículo 401 de ésta, cuyo tenor literal es el siguiente: “Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros y sobre los juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que la recaudación de impuestos, derechos o gravámenes no dé lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera”.

Entre el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y el IVA, aunque no se dé una sobreimposición, sí se da, en principio, una doble imposición.

3. La sobreimposición ocasionada por el Impuesto sobre el Valor Añadido

Debemos tener en cuenta que el citado artículo 78.Dos.4º de la Ley del IVA, en relación a la inclusión de tributos en la base imponible de éste, establece que esto “comprenderá los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del impuesto especial sobre determinados medios de transporte”. En el momento en que se redactó este precepto los únicos Impuestos Especiales que existían, al margen del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, eran los Impuestos Especiales de Fabricación y obviamente ese precepto, al hablar simplemente de “Impuestos Especiales”, estaba pensando en ellos, es decir, en los Impuestos Especiales de Fabricación. De todos modos, el artículo no incluye la especificación “de Fabricación”, con lo cual el posterior Impuesto Especial sobre el Carbón también debería considerarse comprendido en dicha previsión de inclusión de su cuota en la base imponible del IVA. Todo ello sin perjuicio de que el amplio abanico de beneficios fiscales que rodea al Impuesto Especial sobre el Carbón en nuestra Ley de Impuestos Especiales lo haga poco aplicable en la práctica.

Pero volviendo al supuesto del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (no armonizado), hemos visto cómo nuestra Ley del IVA excluye de la base imponible de éste la cuota de aquél. También debemos recordar que es habitual en la práctica que la cuota del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se pague al concesionario que nos vende el vehículo, encargándose éste de su ingreso a la Hacienda Pública. Incluso, en los precios que se ofertan en publicidad, es normal que vaya incluido el importe de la cuota del citado Impuesto Especial.

No obstante, a diferencia de lo que sucede en España, donde, como hemos visto, nuestra Ley del IVA aclara la cuestión, la citada situación ha provocado las correspondientes dudas en algún otro Estado miembro de la Unión Europea; en concreto en Dinamarca, donde se ejerce una de las presiones fiscales más desorbitadas sobre los automóviles, poniéndose de manifiesto una desproporcionada vorágine impositiva. Pues bien, en relación a una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional de este otro Estado miembro, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en el apartado 30 de su

⁶ DO L 347, de 11 de diciembre de 2006.

Sentencia de 1 de junio de 2006 (*Asunto C-98/05*) ha declarado que “en el marco de un contrato de venta en el que se prevea que, conforme al uso al que el comprador destine el vehículo, el distribuidor deberá entregar éste ya matriculado y por un precio que incluya el impuesto de matriculación que haya pagado antes de la entrega, dicho impuesto, cuyo hecho imponible no reside en la mencionada entrega, sino en la primera matriculación del vehículo en el territorio nacional, no se halla comprendido en el concepto de impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva”. Añade el Tribunal en este mismo apartado de esa Sentencia que “tal impuesto corresponde al importe recibido por el sujeto pasivo del comprador del vehículo, como reembolso de los gastos efectuados en nombre y por cuenta de este último, en el sentido del apartado 3, letra c), de la citada disposición”.

Recordemos que en el artículo 11.A.2.a) de la citada Directiva 77/388/CEE, entonces vigente, se establecía que “quedarán comprendidos en la base imponible: a) los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio Impuesto sobre el Valor Añadido”. Al mismo tiempo, esa Sexta Directiva sobre el IVA establecía en su artículo 11.A.3.c) que “no se comprenderán en la base imponible: ... c) las sumas que un sujeto pasivo reciba del comprador de los bienes o del destinatario de la prestación en reembolso de los gastos pagados en nombre y por cuenta de estos últimos y que figuren en su contabilidad en cuentas específicas. El sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no podrá proceder a la deducción del impuesto que, eventualmente, los hubiera gravado”. Como reflejo de esto en nuestra Ley del IVA, confróntese el artículo 78.Tres.3º de ésta.

Pues bien, esos preceptos de la antigua Sexta Directiva sobre el IVA mencionados en la citada Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea –y que sirvieron de base por su fecha a los correspondientes preceptos de nuestra Ley del IVA, que no ha sido necesario modificar al respecto– se corresponden con los artículos 78.a) y 79.c) de la actual Directiva 2006/112/CE. Así, en el artículo 78 de esta última podemos leer en igual sentido que “quedarán comprendidos en la base imponible los siguientes elementos: a) los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio IVA”. De otro lado, también en similar sentido, el artículo 79 de la misma Directiva 2006/112/CE establece que «no quedarán comprendidos en la base imponible los siguientes elementos:... c) las sumas que un sujeto pasivo reciba del adquirente de los bienes o del destinatario de la prestación en reembolso de los gastos pagados en nombre y por cuenta de estos últimos y que figuren en su contabilidad en cuentas específicas». El último párrafo de este artículo 79 dispone que “el sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de los gastos contemplados en la letra c) del párrafo primero y no podrá proceder a la deducción del IVA que, eventualmente, los hubiera gravado”.

4. Apunte final

Si el IVA en su nacimiento acabó con los impuestos plurifásicos acumulativos o en cascada, como nuestro antiguo Impuesto sobre el Tráfico de Empresas, acabando aparentemente así con el pago de impuesto sobre impuesto en el impuesto general sobre el consumo, choca cuanto menos el que luego se dé, además de la doble imposición apuntada, un pago de impuesto sobre impuesto, incluyendo las cuotas de otros impuestos en la base imponible del IVA y disparando así la carga fiscal sobre ciertos productos sometidos a Impuestos Especiales, como por ejemplo los carburantes. Tengamos presente el inestable y alto precio alcanzado por éstos, al que hay que unir su elevadísima presión fiscal, no sólo por la doble imposición (IVA-Impuesto sobre

Hidrocarburos), sino también por la sobreimposición entre éstos, aplicándose el tipo de gravamen del primero a la cuota del segundo. Sería deseable, pues, una modificación de la citada Directiva 2006/112/CE para suprimir la previsión de que la cuota de esos otros impuestos tenga que incluirse en la base imponible del IVA.

LAS RESOLUCIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS RELATIVAS A LA APLICACIÓN E INTERPRETACIÓN DE LAS DIRECTIVAS: ¿NUEVOS INSTRUMENTOS DE TRANSPOSICIÓN?

Gracia María Luchena Mozo
Gemma Patón García
Universidad de Castilla-La Mancha

1. Introducción: La transposición de Directivas en el contexto del Derecho comunitario primario

Como ha precisado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea el orden jurídico comunitario constituye un nuevo orden jurídico de Derecho internacional, en beneficio del cual los Estados han limitado, aunque en ámbitos restringidos, sus derechos soberanos, y cuyos sujetos son no sólo los Estados miembros sino también sus nacionales. Por tanto, el Derecho comunitario es independiente de la legislación de los Estados miembros, afecta a la esfera de los particulares, y está destinado también a engendrar derechos que inciden en sus patrimonios jurídicos¹.

En efecto, si la creación de un ordenamiento jurídico comunitario se erige en fundamento para la realización de los objetivos de la Comunidad será preciso adoptar distintas decisiones, muchas de ellas de carácter normativo. Hoy día estas normas constituyen un cuerpo legal, jurisprudencial e incluso consuetudinario, con principios generales propios, que permite aseverar la existencia de un ordenamiento jurídico: el Derecho comunitario. La Unión Europea está basada en el Derecho y aplica muchas de sus políticas mediante instrumentos legislativos que reposan en el principio del respeto del Estado de Derecho. Su éxito en la realización de sus numerosos objetivos, según lo establecido en los Tratados y en la legislación, depende de la aplicación efectiva del Derecho comunitario en los Estados miembros. En efecto, como afirma la Comisión en la Comunicación “Una Europa de resultados – la aplicación del Derecho comunitario” de 5 de septiembre de 2007² la aplicación correcta y en plazo del Derecho comunitario es esencial para mantener una base sólida para la Unión Europea y para garantizar que las políticas europeas tengan los impactos previstos, aportando beneficios a los ciudadanos. Las instituciones europeas y los Estados miembros comparten su interés por mantener esta base sólida, y deben realizar un compromiso aún más firme para asignar la más alta prioridad a la aplicación correcta de la legislación.

El artículo 4 del TUE –art. 10 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (Tratado CE)– contempla la obligación primaria que incumbe a los Estados miembros de velar por la correcta aplicación del Derecho de la UE, mientras que el artículo 17 del TUE -artículo 211 del Tratado CE- mantiene la responsabilidad de la Comisión de velar por la aplicación del Derecho de la UE. De otra parte, son los artículos 258 y 260 del TFUE -artículos 226 y 228 del Tratado CE- los que se refieren al poder de la Comisión para incoar los procedimientos de infracción. El procedimiento de infracción desempeña un papel esencial para garantizar la correcta aplicación del Derecho comunitario.

Dentro del sistema de fuentes, las Directivas comunitarias obligan al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las

¹ Asunto 26/62, Van Gend en Loos, apartados 6 y 23.

² COM (2007) 502 final.

autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios a través de los cuales se lleva a cabo la transposición pero en el contexto del Derecho primario, es decir, el Tratado y, sobre todo, las libertades relativas al mercado interior.

Se puede definir la transposición como la operación mediante la cual el Estado miembro destinatario de la Directiva procede a adoptar todas las medidas necesarias para integrarla eficazmente en el ordenamiento jurídico nacional a través de los instrumentos normativos adecuados. La transposición exige el cumplimiento de dos obligaciones por parte de los Estados miembros:

- Por un lado, la integración en la legislación nacional de todo el contenido normativo de la Directiva;
- Por otro lado, la derogación o modificación de las normas nacionales preexistentes que sean incompatibles con la Directiva.

Los Estados miembros tienen competencia exclusiva para decidir la forma que adoptará la transposición de las Directivas y para determinar por sí mismos bajo el control del juez nacional, órgano jurisdiccional de derecho común que aplica el Derecho comunitario, los instrumentos encargados de integrar la Directiva en la legislación nacional³.

Conviene hacer hincapié en que el retraso en la transposición⁴ o una transposición incorrecta o incompleta no privan a los ciudadanos afectados de recursos para hacer que la Directiva prevalezca sobre el Derecho nacional, en virtud del principio de primacía del Derecho comunitario. En efecto, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en todos los casos en que las disposiciones de una Directiva, desde el punto de vista de su contenido, sean incondicionales y suficientemente precisas, los particulares están legitimados para invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado, ya sea cuando éste no haya adaptado el Derecho nacional a la Directiva dentro de los plazos señalados, o bien cuando haya hecho una adaptación incorrecta⁵. Principio de primacía que, sin embargo, no opera entre particulares como viene reconociéndose desde la Sentencia Faccini Dori, de 14 de julio de 1994⁶, remontándose, a su vez, a la doctrina ya declarada en la Sentencia Marshall, de 26 de febrero de 1986⁷.

Una transposición correcta implica, por lo tanto, la aprobación de normas nacionales de carácter vinculante que deben ser objeto de publicación oficial⁸, motivo por el cual el

³ Vid. Resolución del Parlamento Europeo, de 9 de julio de 2008, sobre el papel del juez nacional en el sistema judicial europeo (2007/2027(INI)) (2009/C 294 E/06). *DOCE* C 294, de 3 de diciembre de 2009.

⁴ Como pone de manifiesto el Informe de la Comisión Vigésimoséptimo Informe Anual sobre el control de la aplicación del Derecho de la UE (2009) –COM (2010) 538 final- pese a la mejora registrada últimamente por lo que hace al déficit global de transposición, el número de procedimientos de infracción abiertos por la tardía transposición de Directivas sigue suscitando gran preocupación.

⁵ Sentencias de 19 de enero de 1982, *Becker*, 8/81, apartado 25; de 17 de septiembre de 1996, *Cooperativa Agrícola Zootecnica S. Antonio y otros*, C-246/94 a C-249/94, apartado 17, y de 17 de julio de 2008, *Flughafen Köln/Bonn*, C-226/07, apartado 23 o la más reciente de 1 de julio de 2010, *Gassmayr*, C-194/08, apartado 44.

⁶ *Asunto C-19/92*.

⁷ *Asunto C-152/84*.

De carácter más reciente son las Sentencias de 7 de enero de 2004, *Wells*, C-201/02, apartado 56; de 5 de octubre de 2004, *Pfeiffer y otros*, C-397/01 a C-403/01, apartado 108; de 19 de enero de 2010, *Kücükdeveci*, C-555/07, apartado 46 y de 21 de octubre de 2010, *Accardo y otros*, C-227/09, apartado 45.

⁸ Estudio del Consejo de Estado francés "*Pour une meilleure insertion des normes communautaires dans le droit national*" (Para una mejor incorporación de las normas comunitarias al Derecho nacional), aprobado por la Asamblea General del Consejo de Estado francés el 22 de febrero de 2007, París.

Tribunal rechaza que se considere transposición la simple remisión general al Derecho comunitario⁹.

Puede ocurrir que, de conformidad con los principios generales del Derecho constitucional o administrativo, la transposición mediante la aprobación de medidas legislativas o reglamentarias específicas sea innecesaria, pero aun así es preciso que esos principios generales garanticen la plena aplicación de la Directiva por la administración nacional.

La transposición de las Directivas debe ser, por tanto, lo más fidedigna posible. Las Directivas que armonizan las legislaciones nacionales deben ser transpuestas de la manera más literal posible; con el fin de garantizar el respeto de la unidad de interpretación y aplicación del Derecho comunitario¹⁰.

La variabilidad del carácter vinculante de las normas también dificulta la correcta transposición de las Directivas. En efecto, existen dos categorías básicas de disposiciones en las Directivas:

- Las disposiciones "facultativas"; que enuncian objetivos generales; estas disposiciones dejan un amplio margen de maniobra a los Estados miembros para escoger los instrumentos nacionales de transposición.
- Las disposiciones "preceptivas o incondicionales"; que imponen a los Estados miembros una obligación de conformidad de las medidas nacionales de transposición con las disposiciones de la Directiva, como son las definiciones, las disposiciones preceptivas o incondicionales que imponen obligaciones precisas a los Estados miembros, los anexos de las Directivas que pueden incluir listas o tablas con inventarios de sustancias, objetos o productos, los modelos de formularios aplicables a toda la Unión Europea.

En el caso de las disposiciones facultativas, la redacción de las medidas nacionales es irrelevante para la apreciación del carácter completo, fidedigno y eficaz de la transposición, siendo importante su contenido; que debe permitir realizar los objetivos de la Directiva. Para las disposiciones preceptivas o incondicionales, la Comisión y el Tribunal prestan más atención a la redacción de las medidas nacionales, hasta el punto de que deben ser idénticas a las disposiciones de la Directiva.

Está claro que la transposición no es tan simple como parece debido al contenido normativo variable de las Directivas. Como pone de manifiesto el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la "Comunicación de la Comisión –una Europa de resultados– la aplicación del Derecho comunitario"¹¹, algunos países ya han establecido sistemas para acelerar los procedimientos de aprobación de normas de transposición y otros han elaborado técnicas encaminadas a mejorar la calidad de la transposición, mientras que otros se encuentran en una fase vacilante y todavía tienen que adaptarse¹².

⁹ STJCE de 20 de marzo de 1997, *Comisión contra Alemania*, C 96/95, Rec. Pág. 1653.

¹⁰ *Vid.* también el Dictamen CESE 1069/2005, ponente: Sr. Van Iersel; DO C 24 de 31 de enero de 2006.

¹¹ INT/384, "La aplicación del Derecho comunitario", Bruselas, 12 de marzo de 2008.

¹² El Reino Unido utiliza un procedimiento acelerado de adopción de leyes de transposición llamado *negative declaration*, mediante el cual el Gobierno presenta ante el parlamento un texto de transposición resultante de una concertación interministerial que no es objeto de debate salvo que se pida lo contrario.

Bélgica utiliza un procedimiento urgente aplicable a todas las leyes cuando la expiración del plazo de transposición exija una adopción rápida de una ley de transposición.

Sin embargo, otros Estados miembros no tienen este tipo de procedimientos legislativos acelerados para aprobar leyes de transposición, como, por ejemplo, Alemania, Austria y Finlandia.

En Francia no existe un tratamiento normativo diferenciado en función de las dificultades que plantean las distintas Directivas que han de ser transpuestas, ya sea por vía legislativa simplificada o por vía reglamentaria.

Dicho con otras palabras, se trata de asumir plenamente el papel y la responsabilidad que corresponde a cada cual en la integración europea¹³. Por tanto, el incumplimiento de un Estado con respecto a su obligación de desarrollo de lo dispuesto en una Directiva se manifiesta como un auténtico *punctum dolens* del Derecho comunitario.

2. Las resoluciones de la dirección general de tributos relativas a la aplicación e interpretación de directivas

El año 2008 fue especialmente prolífico en Directivas emanadas del Consejo en materia de IVA, conocido como paquete IVA. De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 7 de la Directiva 2008/8/CE, 29 de la Directiva 2008/9/CE y 3 de la Directiva 2008/117/CE, los Estados miembros deben poner en vigor las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido por dichas Directivas con efectos a partir del 1 de enero de 2010. Sin embargo, llegado diciembre de 2009 y ante la imposibilidad de que pudiera contarse con un texto legal, la Dirección General de Tributos ha emitido la Resolución de 23 de diciembre de 2009 (BOE 29 de diciembre de 2009) que procedía a interpretar algunas disposiciones de la Directiva arbitrando, provisionalmente, un conjunto de criterios interpretativos para dar cumplimiento al mandato contenido en las mismas en relación a la Ley 37/1992 respecto de algunas disposiciones que son “incondicionales y suficientemente precisas”, invocando la eficacia directa y primacía de las Directivas comunitarias que servían de fundamento a la DGT.

Por tanto, si nos encontramos ante disposiciones incondicionales y precisas, ¿cómo es que se ha de “arbitrar provisionalmente, hasta que dicha aprobación tenga lugar, un conjunto de criterios interpretativos que permita dar cumplimiento al mandato contenido en las Directivas”? Si se alega el efecto directo de las Directivas 2008/8/CE, 2008/9/CE y 2008/117/CE, ¿por qué se han planteado diversas dudas sobre su contenido, derivadas de las distorsiones que se pueden producir como consecuencia de la aplicación de diferentes reglas de localización de los servicios y de las solicitudes de devolución por no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto una vez los otros Estados miembros procedan a su transposición?.

La incongruencia salta a la vista. En efecto, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en todos los casos en que las disposiciones de una Directiva, desde el punto de vista de su contenido, sean incondicionales y suficientemente precisas, los particulares están legitimados para invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado, ya sea cuando éste no haya adaptado el Derecho nacional a la Directiva dentro de los plazos señalados, o bien cuando haya hecho una adaptación incorrecta. En este sentido, es el propio Tribunal el que ofrece la respuesta a lo que debe entenderse por contenido incondicional y suficientemente preciso, de modo que “una disposición del Derecho de la Unión es incondicional cuando establece una obligación que no está sujeta a ningún requisito ni supeditada, en su ejecución o en sus efectos, a que se adopte ningún acto de las instituciones de la Unión o de los Estados miembros. Por otra parte, una disposición es suficientemente precisa para ser invocada por un justiciable y aplicada por el juez cuando establece una obligación en términos inequívocos”¹⁴.

¹³ Básicamente, esta es la conclusión del estudio del Consejo de Estado francés "Pour une meilleure insertion des normes communautaires dans le droit national", en su contribución al XIX Coloquio de la Asociación de los Consejos de Estado y de las Jurisdicciones Administrativas Supremas de la Unión Europea, La Haya, 14 y 15 de junio de 2004.

¹⁴ Sentencia de 26 de octubre de 2006, *G. Pohl-Boskamp*, C-317/05, apartado 41 y de 1 de julio de 2010, *Gassmayr*, antes citada, apartado 45, como pronunciamientos más recientes.

Sin embargo, y como evidencia Falcón y Tella, conviene recordar que las Directivas únicamente obligan al Estado miembro en cuanto al resultado a alcanzar, y por tanto no son obligatorias para los particulares hasta que se produce su correcta transposición al ordenamiento interno. “Quiere con ello decirse que una cosa es que la Directiva genere derechos que los particulares pueden hacer valer frente al Estado incumplidor, y otra muy distinta que una Directiva no ejecutada en plazo pueda engendrar obligaciones no contempladas en la ley interna”¹⁵. A este respecto, es importante no perder de vista que, de acuerdo con reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una Directiva no puede, por sí sola, crear obligaciones a cargo de un particular y, por consiguiente, no puede ser invocada, en su calidad de tal, contra dicha persona¹⁶.

En definitiva, la razón real del proceder encomendado a la Dirección General de Tributos no es otra que pretender dar cumplimiento inexorable de transposición en plazo de las Directivas referidas e intentar evitar un procedimiento por incumplimiento. Así se evidencia de manera manifiesta en el último párrafo del romano II de la Resolución al evidenciar que “dadas las características de estas operaciones, su cuantía y la recurrencia y continuidad con las que se realizan, así como el mandato ineludible de transposición referido, se hace necesario, puesto todo ello en conocimiento de la Comisión de las Comunidades Europeas, aclarar los criterios que derivan de la aplicación de las citada Directivas a partir del 1 de enero de 2010”.

Pero no es la primera vez que se ha recurrido a esta solución de urgencia. Con una anterior modificación de la Sexta Directiva de IVA también asistimos a la aprobación de una Resolución interpretativa de la DGT ante el incumplimiento de la transposición en plazo. Este proceder, que parece generalizarse, puede plantear distintos inconvenientes jurídicos:

a) La Resolución DGT tiene un alcance jurídico muy limitado. Si bien es cierto que el efecto directo vertical se despliega a favor de los particulares frente al Estado incumplidor -siempre y cuando concurren determinados requisitos-, no ocurre lo mismo entre particulares. En este caso la cuestión a dilucidar es el carácter vinculante o no para los tribunales y para los órganos administrativos en caso de controversia.

b) Asimismo, habría que considerar una posible violación respecto del principio de reserva de ley en tanto en cuanto la Resolución DGT interpretase cuestiones que caen dentro del alcance de aquél, de manera que puede ser dudosa su procedencia. A ello habría que añadir, además, el hecho de que el incumplimiento de transposición persistiría hasta no ser subsanado con una Ley y la posibilidad de que el particular pudiese solicitar al Estado el resarcimiento de daños.

Analicemos los inconvenientes apuntados para decidir si la técnica de "adelantar", a través de Resoluciones de la Dirección General de Tributos, la efectiva transposición de una Directiva puede considerarse acorde con las obligaciones impuestas por el Tratado a los Estados miembros, por un lado; y, por otro, si resulta acorde con nuestro Ordenamiento jurídico.

¹⁵ Falcón y Tella, R., “El lugar de prestación de los servicios y otras modificaciones introducidas por la Ley 2/2010 con carácter retroactivo”. *Quincena Fiscal*, n.º 7/2010, BIB 2010\546.

¹⁶ Especialmente, pueden ser consultadas las Sentencias de 26 de febrero de 1986, *Marshall*, 152/84, apartado 48; de 14 de julio de 1994, *Faccini Dori*, C-91/92, apartado 20; de 7 de enero de 2004, *Wells*, C-201/02, apartado 56; de 5 de octubre de 2004, *Pfeiffer y otros*, C-397/01 a C-403/01, apartado 108; de 19 de enero de 2010, *Küçükdeveci*, C-555/07, apartado 46 y de 21 de octubre de 2010, *Antonino Accardo y otros*, C-227/09, apartado 45.

A) *Naturaleza jurídica de la Resolución de la Dirección General de Tributos, de 23 de diciembre de 2009*

Lo primero que debe plantearse sobre la Resolución, es su naturaleza jurídica. Resulta claro que no puede considerarse una norma jurídica, puesto que la Dirección General no tiene atribuidas potestades reglamentarias. A tal efecto la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece que "en el ámbito de competencias del Estado, corresponde al Ministro de Hacienda dictar disposiciones de desarrollo en materia tributaria, que revestirán la forma de orden ministerial, cuando así lo disponga expresamente la ley o reglamento objeto de desarrollo. Dicha orden ministerial podrá desarrollar directamente una norma con rango de ley cuando así lo establezca expresamente la propia ley" – ex. art. 7.1.e) LGT–. Debemos precisar que esta potestad es indelegable al estar atribuida de modo expreso y exclusivo al Gobierno tal y como recoge el art. 97 de la Constitución¹⁷.

De otro lado, el art. 12.3 de la Ley General Tributaria determina que "en el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde de forma exclusiva al Ministro de Hacienda. Las disposiciones interpretativas o aclaratorias serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración tributaria y se publicarán en el boletín oficial que corresponda". Por tanto, las resoluciones de la Dirección General de Tributos no pueden ser disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria, dado que la potestad para dictarlas se atribuye de forma exclusiva al Ministro de Hacienda¹⁸. Cabe subrayar la curiosa situación de desuso en que se encuentran las Órdenes Ministeriales interpretativas, quizá debido a la mayor agilidad y menor responsabilidad política que implican las resoluciones de la Dirección General.

Ahora bien, ¿cuál es la naturaleza jurídica de la resolución de la Dirección General de Tributos? La mencionada Dirección General tiene atribuida la competencia para resolver las consultas tributarias escritas, cuyo criterio resulta vinculante para los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos. Según el 89.1 de la Ley General Tributaria "los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta"¹⁹.

¹⁷ Así se desprende también de los arts. 1 y 23 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, y art. 13.2.b de la Ley 30/1992, de 26 noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

¹⁸ En este sentido se pronuncian Calderón Carrero, J. M. y Álvarez Barbeito, P., "La potestad interpretativa en materia tributaria: aspectos problemáticos y perspectivas de reforma", *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 221-222, agosto-septiembre 2001, pág. 12.

Para Grau Ruiz "la contestación a una consulta puede fácilmente entenderse como una forma de interpretación individualizada y rogada. Esta opinión cualificada o interpretación autorizada de las normas tributarias puede recaer sobre cuestiones de hecho o de Derecho". (id. "El nuevo régimen jurídico de las consultas tributarias". *Jornadas de Estudio sobre la nueva Ley General Tributaria*. 22-25 noviembre 2004. Pág. 53. http://www.ucm.es/BUCM/der/pe/jor_04/pon_7.pdf

Dicha configuración es matizada acertadamente por Alejandro Menéndez Moreno, cuando determina que pese a contener una interpretación autorizada no pueden equipararse a las disposiciones generales interpretativas o aclaratorias del art. 12.3 LGT (*Vid. Derecho financiero y tributario. Parte general. Lecciones de cátedra*. Lex Nova, Valladolid, 2009, pág. 280).

¹⁹ *Vid.* Calvo Vérguez, J., "El nuevo régimen de las consultas tributarias ¿un paso adelante hacia la seguridad jurídica del contribuyente?", *Quincena Fiscal*, n.º 3/2006; Adame Martínez, F., "Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a las consultas tributarias", *Crónica Tributaria*, n.º 119/2006.

El efecto vinculante general de las Resoluciones de la Dirección General de Tributos emanadas de las contestaciones a las consultas tributarias escritas constituyó una de las principales novedades de la Ley 58/2003, en aras a lograr el objetivo de impulsar la unificación de criterios en la actuación administrativa, tal y como declara la propia Exposición de Motivos de la norma. Así las cosas, los efectos vinculantes podrán ser alegados por terceros que se encuentren en idéntica situación a la planteada en una concreta consulta. De este modo, si la Dirección General de Tributos hubiera incluido los criterios en que funda su Resolución en cualquiera de las contestaciones que emana a las consultas tributarias escritas, dichos criterios resultarían vinculantes para los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos (si bien entre ellos no se encuadran los Tribunales Económico-Administrativos, competentes para revisar los actos de aplicación de los tributos²⁰). En otras palabras: las resoluciones cuyo contenido se limita a reflejar y sistematizar consultas previas, se limitan a dar publicidad de los criterios vinculantes reflejados en aquellas consultas. En los casos en que no existan consultas previas, la Dirección General está anticipando el criterio que utilizará para resolver en el futuro las eventuales consultas relativas a la problemática analizada. Podríamos afirmar que estamos ante un instrumento semejante al de las directrices que utiliza la Comisión Europea para advertir públicamente de los criterios que utilizará al admitir o no determinadas medidas que pueden constituir ayudas de Estado²¹.

En definitiva, las resoluciones de la Dirección General de Tributos que resuelven cuestiones nuevas y que, por ende no responden a cuestiones planteadas en contestaciones a consultas, carecen de efecto vinculante para los demás órganos de la Administración tributaria, aunque “los principios de lealtad interadministrativa (manifestación de la lealtad institucional) y de eficacia aconsejan que la interpretación propuesta por la Dirección General sea acogida por los demás órganos, dado que anticipa el criterio de las futuras consultas vinculantes”²².

B) *La obligación de interpretación conforme al Derecho comunitario*

Ahora bien, si la Resolución no resulta vinculante para los órganos administrativos, ¿podrán ser invocadas las Directivas cuya transposición se ha pretendido adelantar por los particulares?. Pues bien, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia los particulares no pueden deducir de las Directivas que debían haberse transpuesto al Derecho español ningún derecho cuyo contenido sea suficientemente claro, preciso e incondicional²³ que permita predicar un efecto directo tal y como quedó acreditado ut supra.

No obstante, como también ha tenido oportunidad de poner de manifiesto el TJUE, los órganos jurisdiccionales nacionales están obligados a interpretar el Derecho interno en la medida de lo posible a la luz de la letra y de la finalidad de la Directiva de que se trate para alcanzar el resultado que ésta persigue y atenerse así a lo dispuesto en el artículo 288 TFUE, párrafo tercero. Esta obligación de interpretación conforme se

²⁰ Y ello a diferencia de las ordenes ministeriales reguladas en el artículo 12.3 de la LGT, basadas en una declaración abstracta, la iniciativa es administrativa, se publica, la dicta el Ministro “de forma exclusiva” y resulta de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración tributaria (también a los TEAs).

²¹ De Vicente-Tutor Rodríguez, M. y Herrera Molina, P. M., “La revocación por ingresos indebidos ante el incumplimiento del derecho comunitario por el legislador español”, *Quincena Fiscal*, n.º 11/2006, BIB 2006\853.

²² *Op. cit.* Últ.

²³ Sentencia de 23 de abril de 2009, *Angelidaki y otros (C-378/07 a C-380/07)*, apartados 209 a 211, y Auto de 24 de abril de 2009, *Koukou*, C-519/08, apartado 128.

refiere al conjunto de las disposiciones del Derecho nacional, tanto anteriores como posteriores a la Directiva de que se trate²⁴.

Ahora bien, y como se encarga de matizar el Tribunal, “la obligación del juez nacional de utilizar como referencia el contenido de una Directiva cuando interpreta y aplica las normas pertinentes de su Derecho nacional tiene sus límites en los principios generales del Derecho, en particular en los de seguridad jurídica e irretroactividad, y no puede servir de base para una interpretación *contra legem* del Derecho nacional”²⁵.

El Tribunal, que en un primer momento hablaba de la “utilidad” del principio de interpretación conforme²⁶, lo ha formulado finalmente en términos de obligación para el juez nacional. Así las cosas, el principio de interpretación conforme exige que los tribunales nacionales, tomando en consideración la totalidad de su Derecho interno y aplicando los métodos de interpretación reconocidos por éste, hagan todo lo que sea de su competencia a fin de garantizar la plena efectividad de la Directiva de que se trate y alcanzar una solución conforme con el objetivo perseguido por ésta²⁷.

Pero aún podemos decir más si traemos a colación las conclusiones del Abogado General en el caso *Sorge*; en efecto, “los órganos jurisdiccionales nacionales, al igual que todos los órganos de los Estados miembros, están obligados a hacer todo lo que sea de su competencia a fin de garantizar la plena efectividad de la Directiva de que se trate y alcanzar una solución conforme con el objetivo perseguido por ésta. Sin embargo, el ejercicio de esta misión no puede dar lugar a que el juez *a quo* se extralimite en sus prerrogativas y, en particular, lleve a cabo una interpretación *contra legem* del Derecho nacional, ya que sólo el legislador está facultado para modificarlo”²⁸. Y precisa “considero necesario añadir que, a mi juicio, la obligación de interpretación conforme no puede en absoluto dar lugar a hacer aplicables normas nacionales que no son formalmente válidas y pertinentes tanto *ratione materiae* como *ratione temporis*”²⁹, de modo que “en caso de adaptación tardía del Derecho interno a una Directiva, la obligación general en virtud de la cual los órganos jurisdiccionales nacionales deben interpretar su Derecho interno de conformidad con la Directiva nace únicamente a partir de la expiración del plazo de adaptación del Derecho interno a dicha Directiva”³⁰. Por tanto, desde esta perspectiva, el principio de interpretación conforme podría sugerir el imperativo de que la Administración tributaria publicitase cuál es la postura que *ad intra* tiene respecto de la interpretación del contenido del Paquete IVA. Cuestión distinta es la forma jurídica de trasposición sobre lo incidiremos seguidamente.

²⁴ Sentencias de 4 de julio de 2006, *Adeneler y otros*, C-212/04, apartado 108, y de 19 de enero de 2010, *Küçükdeveci*, C-555/07, apartado 48.

²⁵ Sentencia *Adeneler y otros*, antes citada, apartado 110 y de 24 de junio de 2010, *Sorge* C-98/09, apartado 52.

²⁶ Sentencia de 20 de mayo de 1976, *Mazzalai*, asunto 111/75.

²⁷ Sentencia *Adeneler y otros*, antes citada, apartado 111 y *Sorge*, antes citada, apartado 53.

²⁸ Conclusiones del Abogado General, Sr. Niilo Jääskinen, presentadas el 22 de abril de 2010, *Sorge*, C-98/09, apartado 67.

De este modo, aunque no lo ha afirmado expresamente el Tribunal -se deriva de su jurisprudencia- que tal obligación se impone, asimismo, a toda la Administración pública. *Vid.* Sentencia de 22 de junio de 1989 *Fratelli Constanzo* C-103/88.

En este sentido, Trayter, J. M., “La jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la aplicabilidad directa de las Directivas”, *Noticias de la Unión Europea*, n.º 150, pág. 117.

²⁹ Apartado 68.

³⁰ Sentencia *Adeneler y otros*, antes citada, apartado 115; auto de 12 de junio de 2008, *Vassilakis y otros*, C-364/07, apartado 63 y *Angelidaki y otros*, antes citada, apartado 201.

Por último, en el supuesto de que no pudiera alcanzarse el resultado exigido por una Directiva mediante la interpretación, hay que recordar, que, según la Sentencia de 19 de noviembre de 1991, *Francovich y otros*³¹, el Derecho comunitario impone a los Estados miembros la obligación de reparar los daños causados a los particulares por no haber adaptado su Derecho interno a lo dispuesto en una Directiva, siempre y cuando concurren tres requisitos. Primero, que el objetivo de la Directiva sea atribuir derechos a los particulares. Segundo, que el contenido de estos derechos pueda determinarse basándose en las disposiciones de la Directiva. Tercero y último, que exista una relación de causalidad entre el incumplimiento de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por las personas afectadas.

C) *Los límites al procedimiento legislativo de transposición*

a) Alternativa a la forma jurídica elegida de transposición

Como decimos, la interpretación de la norma nacional conforme a la Directiva es sustentada, de forma coyuntural y transitoria, en el contenido de una Resolución de la Dirección General de Tributos; situación que, como mínimo, podríamos calificar de anómala, viniendo a ser suplida la exigencia legal dos meses más tarde de la finalización del plazo de transposición -31 de diciembre de 2009-. En este sentido, podríamos decir que existe una “vacuidad de la adaptación de una norma comunitaria” que se pretende subsanar de forma “patológica” por la aprobación de una Resolución administrativa aclaratoria o interpretativa del contenido de la Directiva a transponer. Sería un escenario paralelo al que hipotéticamente pudiese darse de aprobar un Reglamento independiente, es decir, sin la existencia de un marco legal, que como sabemos está absolutamente prohibido por nuestro ordenamiento jurídico, pero con el agravante de que estamos ante una Resolución de un órgano administrativo³². Reflexionemos sobre el alcance y consecuencias jurídicas de este proceder.

En primer lugar, partimos de una premisa esencial: el carácter de la obligación de transposición que es, *prescriptiva*, en cuanto al contenido y *flexible*, en cuanto a la forma elegida en aras del *principio de autonomía institucional* de que gozan los Estados miembros de la UE. No obstante, la aplicación de este principio a la transposición de una Directiva, entendemos, que se define más por los límites que le son inherentes y es, precisamente aquí, donde la *forma* y el *tiempo* de transposición se vinculan de forma ineludible. En otras palabras, es evidente que el incumplimiento de la transposición en plazo de una norma comunitaria debe constreñir a los Estados a buscar una solución que permita despejar la incertidumbre de los contribuyentes acerca de la interpretación aplicable a la norma nacional a la luz de aquélla y a la vez permita esquivar la mencionada responsabilidad del Estado. Pero la necesidad de ofrecer una alternativa ante el incumplimiento en plazo de la transposición legal de la Directiva cobra todo su sentido cuando nos encontramos ante una verdadera necesidad de transponer el

³¹ C-6/90 y C-9/90, apartado 39, y el auto *Vassilakis y otros*, antes citado, apartado 60.

³² La creación de Reglamentos independientes en materia tributaria ha de ser descartada, al margen de que pueda reconocerse su vigencia en el ámbito de la organización administrativa. Creemos que ha de evitarse tanto la adopción de una regulación sumamente estricta como la posibilidad de un excesivo reglamentarismo. Debe ser la propia Ley la que materialice el interés público de los ciudadanos, disponiendo la normativa específica en materia tributaria y requiriendo al Ejecutivo una autorización legal expresa para ejercer su potestad reglamentaria. Así, Adriano Di Pietro manifiesta que “el reglamento en el ámbito tributario debe ser calificado como una norma de investidura, es decir, la legitimidad y la eficacia de la intervención reglamentaria ha de estar en equilibrio con la reserva de Ley. Ésta impone al legislador límites sustanciales”, *Tratato di Diritto Tributario*, Vol. 1.º, II, *Diritto tributario e la sue fonti*, Cedam, Padova, 1994, pág. 622.

contenido y no ante las llamadas “Directivas detalladas”, en las que la transposición consiste en una mera traslación del texto de la Directiva, pues la norma comunitaria no deja margen alguno al legislador nacional. Incluso, sería recomendable acudir al ejecutivo en estos casos para no devaluar la función del órgano legislativo que en lugar de crear Derecho, se limitaría a hacer aplicables las disposiciones de la Directiva mediante su intervención³³.

Éste no parece ser el caso de Directivas detalladas, al menos, si tomamos por su trascendencia jurídica la Directiva 2008/8/CE, que conlleva una inversión de las reglas de sujeción en las prestaciones de servicios, es decir, lo que con arreglo a la normativa española la regla general (sede del prestador) se convierte ahora en la excepción, aplicable principalmente en prestaciones de servicios realizadas para consumidores finales, de manera que se traslada la tributación de los servicios al “lugar de consumo” (sede del destinatario). Sin embargo, la Directiva deja libertad a los Estados miembros en cuanto al criterio a seguir para determinar el lugar en el que se prestan los servicios (sede del destinatario)³⁴. Por tanto, se precisa una acción legislativa de modificación de una norma preexistente (arts. 69, 70 y 72 LIVA, respecto al lugar de realización del hecho imponible), es decir, ha de innovarse y crearse Derecho, situación nada comparable a la traslación calcada del texto de una Directiva que se produce en otros supuestos.

Ahora bien, creemos que la tardanza del procedimiento legislativo no puede constituir un motivo de justificación de la transgresión del procedimiento legalmente establecido para la transposición de una norma comunitaria³⁵. Aquí reside el límite esencial de la autonomía institucional que nos interesa, de manera que la elección del medio de transposición ha de cumplir con los fines establecidos en la Directiva comunitaria, sin que ello signifique sacrificar los procedimientos legalmente establecidos, y parece evidente, en razón de los efectos limitados que se anudan a una Resolución de la DGT como la analizada, referidos ut supra, que ésta no puede hacer surtir la modificación que deriva de la Directiva de alterar las reglas de localización de las prestaciones de servicios. Si se prefiere, la Resolución de la DGT no logra que se cumplan los objetivos previstos en la Directiva, según exige el artículo 249 TUE. Recuérdese, a estos efectos, que las Resoluciones interpretativas de las normas tributarias de la Dirección General de Tributos son vinculantes para los órganos jerárquicamente dependientes y su finalidad consiste en establecer un criterio homogéneo para todos los órganos y funcionarios de la Administración tributaria, con efectos vinculantes *ad intra*. Y ello, a diferencia de las normas de interpretación auténtica, no imponen uno de los significados posibles de la

³³ Asimismo, un argumento para defender la intervención del ejecutivo ha sido la dilación temporal que provoca la intervención del legislativo y que ocasiona en muchos casos el incumplimiento de transposición, *vid.* Mangas Martín, A., Liñán Noguera, D. J., *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, Mc Graw-Hill, 2005, 3.ª edic., págs. 502 y sigs y López de los Mozos, A. E., *La directiva comunitaria como fuente del Derecho*, Congreso de los Diputados, Madrid, 2010, pág. 168.

³⁴ Este criterio podría ser de naturaleza jurídica –lugar dónde esté situado el establecimiento del cliente que contrata el servicio (sede central)– o un criterio económico –lugar dónde está situado el establecimiento del cliente que utiliza el servicio para el desarrollo de su actividad (establecimiento permanente que corresponda).

³⁵ Es bien conocida la postura restrictiva del TJCE a la hora de rechazar alegaciones gubernamentales fundamentadas en una problemática de orden interno para no cumplir los plazos de ejecución del Derecho comunitario (*Vid. Asunto Comisión vs. España*, STJCE de 2 de agosto de 1993, por el incumplimiento de la obligación de transponer la Directiva 79/409/CEE de 2 de abril de 1979). Sobre esta cuestión, Gamir Meade, R., “Un enfoque práctico desde la óptica de técnica normativa de las operaciones de transposición de Directivas comunitarias”, *Revista del Poder Judicial*, n.º 49/1998, págs. 218-220 y López de los Mozos Díaz-Madroñero, A.E., *La directiva comunitaria...*, *op. cit.*, pág. 169.

norma objeto de interpretación con efectos vinculantes para los ciudadanos y los Tribunales³⁶.

Por otro lado, acudir a una norma reglamentaria que conlleve plazos de elaboración inferiores que no impidiesen cumplir con el plazo de transposición es totalmente aceptable en aquellos supuestos en que la relatividad de la reserva de ley tributaria lo permitiese³⁷. En otro caso, de producirse la disposición de la reserva de ley en términos incondicionados o sin límites legales, podríamos decir con palabras del Tribunal Constitucional que la sustitución de la disciplina legislativa supondría “un desapoderamiento del Parlamento en favor de la potestad reglamentaria que sería contrario a la norma constitucional creadora de la reserva” (STC 99/1987, de 11 de junio, FJ 3º). Doctrina esta que tampoco puede ser trasladable a la situación analizada de la Resolución DGT de 23 de diciembre de 2009, pues nos encontramos extramuros del ejercicio de la potestad reglamentaria según el procedimiento legalmente establecido³⁸.

En definitiva, pensamos que la transposición de las Directivas comunitarias al Derecho interno plantea un problema jurídico cuando bajo la forma de disposición interpretativa (Orden Ministerial, Resolución, Instrucción, Circular, etc.), dirigida a los órganos jerárquicamente inferiores, se introducen auténticas normas reglamentarias con contenido innovador y sin previa habilitación legal, en tanto se produce una clara vulneración del principio de legalidad³⁹. Tal vez hubiese sido preferible, formalmente, acudir a un Real Decreto-Ley o, incluso, a la Ley de Presupuestos, a pesar de las dudas que pueden pesar sobre la utilización de tales mecanismos⁴⁰. En efecto, la extraordinaria y urgente necesidad que exige el artículo 86 a la hora de utilizar el Decreto-Ley viene justificada por la imposibilidad de cumplir el plazo de transposición establecido⁴¹. En este sentido, aún teniendo presente la cautela que el Tribunal Constitucional siempre ha

³⁶ Cfr. Macho Pérez, A. B., *El principio de irretroactividad en Derecho Tributario*, Universidad Pompeu Fabra, 2005, http://www.tesisenred.net/TESIS_UPF/AVAILABLE/TDX-0521109-094415//tabm.pdf, págs. 668-669.

³⁷ López de los Mozos, A. E., *La directiva comunitaria...*, op. cit., pág. 179.

³⁸ El propio poder organizativo del Ministro de Economía y Hacienda no constituye una potestad reglamentaria en sentido estricto ya que, a tenor de lo dispuesto por el art. 97 de la Constitución, ésta pertenece exclusivamente al Gobierno.

³⁹ Vid. la STSJ de Cataluña de 20 de septiembre de 2000, en relación con la Circular de la Secretaría de Hacienda por la que se agravaban los requisitos establecidos en el art. 48 RGR para la concesión de aplazamientos y fraccionamientos.

⁴⁰ Un situación similar se produjo al adoptar la Resolución 1/2005, de 17 de enero, para la transposición de la Directiva 92/2003/CE del consejo de 7 de octubre de 2003, en materia de normas relativas al lugar de entrega del gas y la electricidad cuyo texto suponía una clara modificación de la LIVA en el sector del gas natural y la electricidad, a juicio de Falcón y Tella quien ha criticado expresamente el “atrevimiento” en este caso de la Dirección General de Tributos, *Estudios sobre Fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, (Dir. Falcón y Tella, R.), “La «modificación» de la Ley del IVA en materia de entregas de gas natural y electricidad por la Resolución de la DGT 1/2005”, IEF, Madrid, 2006, págs. 23-24. En este mismo supuesto Machancoses García, E. propone la solución de aprobar un Real Decreto-Ley, que puede ser convalidado posteriormente en el Congreso, en “Flexibilización del principio de reserva de ley tributaria ante el incumplimiento de transposición de una Directiva”, *Documentos IEF*, n.º 2/2009, Foro Sainz de Bujanda “Ley General Tributaria y Derecho comunitario”, pág. 96.

Más dudosa parece la opción de la Ley de Presupuestos del Estado, debido a su especial naturaleza y contenido que el Tribunal Constitucional se ha encargado de concretar. A este respecto, Calderón Carrero, J. M., se ha mostrado en contra de la utilización de la LPGE –sin habilitación legal previa– para transponer Directivas de armonización fiscal (IVA, IEE, IS, etc.) o procedimental (por ejemplo, las de asistencia administrativa mutua), “Una introducción al Derecho comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario: ¿hacia un ordenamiento “bifronte” o “dual”?”, *REDF*, n.º 132/2006, págs. 728-729.

⁴¹ Cfr. López de los Mozos Díaz-Madroño, A. E., *La directiva comunitaria...*, op. cit., pág. 204.

recomendado en el uso del Decreto-Ley, estimamos que la acción normativa inmediata requerida para transponer una Directiva en plazo entra dentro del concepto relativo y flexible de la “urgencia” que permite elegir una norma con rango de ley como el vehículo formal adecuado en estos supuestos⁴². Ahora bien, tal y como abordaremos más adelante, la materia objeto de transposición, en tanto que consideramos afecta al contenido esencial del deber de contribuir vendría a limitar el empleo del Decreto-Ley para la transposición de la Directiva y obligaría a interpretar restrictivamente el artículo 86 en conexión con el artículo 31 de la Constitución.

Pues bien, esta vulneración del procedimiento legalmente establecido se agudiza aún más si abordamos la cuestión desde el punto de vista de la materia reservada a la ley de la que se ocupa la Resolución de la DGT, pues dicha reserva, que el propio ordenamiento jurídico tributario español establece (art. 8 LGT), se fundamenta por razón de la materia sobre la que versa la disposición comunitaria⁴³.

b) El alcance de la reserva de ley como límite a la forma de transposición de la Directiva

De entre las disposiciones de calado que contienen las Directivas del Paquete IVA, es especialmente destacable la introducción de una nueva regla general de localización de los servicios transfronterizos, que supone la tributación de los mismos en el Estado de destino en los casos en los que el destinatario sea un empresario o un profesional, en cambio hasta el momento la regla general era la tributación en origen. Junto con la nueva regla general se incluyen algunas excepciones, como la relativa a servicios relacionados con inmuebles, que tributan en el país en el que radiquen los mismos. En coherencia con lo anterior, se modifica el lugar de localización de los servicios en el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) ya que, de no hacerse al mismo tiempo que en el IVA, existiría el riesgo de que algunas prestaciones de servicios se gravaran dos veces –por IVA e IGIC– y otras no tributasen⁴⁴. Es, pues, evidente la trascendencia de la materia con respecto a la que surgen dudas sobre su interpretación, al decir de la Dirección General de Tributos, que pueden derivar en “distorsiones (...) como consecuencia de la aplicación de diferentes reglas de localización de los servicios y de las solicitudes de devolución por no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto una vez los otros Estados miembros procedan a su transposición”.

⁴² Sobre esta cuestión, *vid.* la STC 61/1983, de 4 de febrero, FJ 5.º; la STC 182/1997, de 20 de octubre, donde se estima que la convergencia económica requerida por la unión monetaria constituía un supuesto de “extraordinaria y urgente necesidad” y la STC 11/2002, de 17 de enero, FJ 4.º; STC 137/2003, de 3 de julio (FJ 3.º).

⁴³ Al respecto, *vid.* López González, J.I. ., “Adaptación de Directivas y potestad sancionadora de la Administración”, López González, J. I., en *La Constitución española en el ordenamiento comunitario europeo*, XVI Jornadas de Estudio, Vol I, Secretaria General Técnica, Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Madrid, 1995.

⁴⁴ Asimismo, la Ley 2/2010, de 1 de marzo, prevé un nuevo sistema de devolución que se basa en un modelo de ventanilla única, según el cual los sujetos pasivos que tengan derecho a solicitar devoluciones del IVA en un Estado miembro en el que no estén establecidos puedan presentar la solicitud en su país de residencia y no en el que deba efectuar la devolución, lo que supone una simplificación de los trámites. Se incluye, además, una modificación adicional para introducir una cautela con el fin de evitar el diferimiento del impuesto en determinadas prestaciones de servicios transfronterizos, transponiendo así parte de una tercera Directiva que tiene por objeto combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias. Por otra parte, la Ley transpone una cuarta Directiva, relativa al régimen general de los Impuestos Especiales, en la que se regulan aspectos formales relacionados con la documentación que acompaña la circulación de productos sujetos a dichos impuestos, documentación que hasta ahora se presentaba en formato papel y que deberá presentarse en formato electrónico a partir del momento en que esta Ley se apruebe.

No hay duda de que estamos ante un elemento esencial del tributo pues el lugar de prestación de servicios constituye el criterio de sujeción en la modalidad correspondiente del IVA y, por tanto, el núcleo del aspecto espacial del hecho imponible reservado a la ley⁴⁵. En cambio, el alcance de la reserva de ley en relación con las obligaciones formales, como es la solicitud de devolución del IVA, cuyo procedimiento también se ve afectado por la Directiva 2008/9 objeto de transposición, admite distintas teorías al respecto. Así, Rodríguez Bereijo, quien ha manifestado que para el establecimiento de estos deberes de carácter formal ha de exigirse una Ley previa que otorgue la necesaria garantía al efecto, al implicar aquéllos el cumplimiento de una obligación de carácter material. En la práctica sin embargo los modelos de declaración son aprobados por Resoluciones dictadas al efecto por órganos jerárquicamente inferiores incluso al Ministro de Economía y Hacienda, como es el caso de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT)⁴⁶.

No obstante, puede resultar difícilmente discernible cuál es el límite de la materia que quedaría cubierta por el principio de reserva de ley, dada la yuxtaposición que termina por producirse entre el ámbito material y el formal del tributo que precisaría la regulación de la obligación tributaria mediante Ley tanto en su vertiente material, relativa al deber de pago, como en su vertiente formal, referente al deber de declarar y liquidar. Obsérvese que el vuelco que se produce, en esta fase de transición hacia el gravamen del IVA en el lugar de destino –frente al de criterio del gravamen en origen tradicional- tiene repercusiones directas en la calificación de otros elementos esenciales del tributo, como puede ser la condición de empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del Impuesto (art. 192 bis de la Directiva) o la generalización del mecanismo de inversión del sujeto pasivo en el ámbito comunitario (art. 196 de la Directiva).

Estas premisas impiden aceptar que, ante la necesidad del cumplimiento del plazo de transposición, pudiésemos recurrir a un Reglamento como forma de transposición del Paquete IVA al ordenamiento interno que desempeñase una función de complemento indispensable⁴⁷ y evitar, en todo caso, dictar una Resolución administrativa que no es fuente del Derecho para ofrecer los criterios de interpretación necesarios en la aplicación de la norma comunitaria.

A ello debe añadirse que estamos ante una materia que pertenece al contenido esencial del deber de contribuir, pues el IVA es uno de los tributos pilares de nuestro sistema tributario. Así, según se extrae de la doctrina del TC en la Sentencia 182/1997, de 28 de octubre, el Decreto-ley también estaría vetado en este ámbito pues habría que limitar su utilización al tener que conectarse, no ya con el principio de reserva de ley, sino con el

⁴⁵ Falcón y Tella, R., *Introducción al Derecho financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, Civitas, Madrid, 1988, pág. 157.

⁴⁶ Rodríguez Bereijo, A., “Jurisprudencia Constitucional y principios de la imposición”, en la obra colectiva *Garantías Constitucionales del Contribuyente*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1998, pág. 135.

No obstante, y a pesar de las consideraciones expuestas, el Tribunal Constitucional ha venido sosteniendo que la reserva de Ley en la imposición de cargas fiscales no alcanza a deberes tributarios formales tales como los de información y colaboración de los ciudadanos con la Hacienda Pública, los cuales se exigen para una mejor aplicación y recaudación de los tributos. Considera el Tribunal que estos deberes encuentran un mejor encaje en el Principio de legalidad, que debe presidir toda actuación administrativa y que reclama una vinculación positiva de la Administración a la Ley en el ejercicio de la potestades tributarias que el ordenamiento le atribuye. Sólo así podrá garantizarse una cobertura legal previa a la actuación administrativa.

⁴⁷ Al respecto Palao Taboada menciona que en tal caso hablaríamos de Reglamentos ejecutivos, “Reserva de Ley y Reglamentos en materia tributaria”, en *Funciones financieras de las Cortes Generales*, Madrid, 1985, pág. 539.

contenido esencial del deber de contribuir del artículo 31.1 de la CE (FJ 7º)⁴⁸. Además, a nuestro juicio, la inexcusable regulación de varias materias contenidas en las Directivas del Paquete IVA mediante ley ejerce una atracción respecto de la norma jurídica requerida en el mecanismo de transposición, pues en otro caso, admitir distintos tipos de normas jurídicas para la transposición, dependiendo de la cobertura de la reserva de ley, en disposiciones que afectan a un mismo tributo y materia –IVA e imposición indirecta– podría generar una dispersión y fragmentación normativa indeseable⁴⁹.

Vaya por delante, además, que la exigencia de un procedimiento legislativo en la transposición de la Directiva no es una mera invocación formal, pues como ha quedado expuesto el mecanismo de transposición del Paquete IVA a través de Ley adquiere un auténtico sentido material en razón del contenido de la materia que se legisla⁵⁰.

3. El efecto retroactivo de la ley al momento en que expira el plazo de transposición

Tras la demora en la aprobación normativa, finalmente, el instrumento legal de transposición de las Directivas 2008/8/CE, 2008/9/CE y 2008/117/CE que afectan a la imposición indirecta y precisan la modificación de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, es articulado mediante la aprobación de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, con fecha de publicación en el *BOE* de 2 de marzo de 2010. Por lo que se refiere a las disposiciones atinentes al IVA, la Disposición final cuarta establece que surtirán efectos desde el día 1 de enero de 2010, aunque la entrada en vigor se produce al día siguiente al de su publicación en el *BOE*. Sobre esta cuestión, el TJCE ha declarado la plena admisión del efecto retroactivo de la transposición tardía por las normas nacionales en Sentencia de 8 de marzo de 1988⁵¹ y Sentencia de 29 de octubre de 1998⁵².

La propia Resolución de la Dirección General de Tributos se dicta, a sabiendas de la operatividad del principio derivado del Derecho Comunitario según el cual, en una situación como la descrita, los particulares (contribuyentes) pueden invocar la aplicación directa de los preceptos de las Directivas comunitarias que sean suficientemente precisos e incondicionales. Sin embargo, el interés fiscal de la Administración tributaria no encuentra defensa, pues el Estado no puede invocar la aplicación directa de tales Directivas en contra del contribuyente, el Estado

⁴⁸ Así, el Gobierno podrá hacer uso del Decreto-ley en materia tributaria siempre que se dé el presupuesto habilitante –situación de extraordinaria y urgente necesidad– y no quede “afectado”, en el sentido constitucional del término, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del artículo 31.1 de la CE, tal y como expone García-Herrera Blanco, C., en “STC 245/2004, de 16 de diciembre: ausencia de requisitos procedimentales y de fundamentación necesarios para el válido planteamiento de una cuestión inconstitucional. Utilización del Decreto-ley en materia tributaria”, http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/jurisprudencia_constitucional/2004_STC245.pdf.

⁴⁹ Vid. López de los Mozos Díaz-Madroño, A. E., *La directiva comunitaria...*, op. cit., págs. 187-188.

⁵⁰ Sobre las críticas a la tesis de otorgar una relevancia formal al procedimiento legislativo, vid. Checa González, C., “La crisis del principio de reserva de ley en materia tributaria”, *REDF*, n.º 145/2010, pág. 14.

⁵¹ *Asunto 80/85*.

⁵² *Asunto 237/97*.

Incluso existe doctrina que ha defendido las bondades de la retroactividad ante las carencias detectadas en el principio de responsabilidad. Así, Bellido Barrionuevo, M., *La directiva comunitaria*, Dykinson, Madrid, 2003, pág. 342. No obstante, ha de tenerse en cuenta que el TJCE, como hemos señalado anteriormente, que la utilización de la Directiva “está limitada por los principios generales del Derecho que forman parte del Derecho comunitario, especialmente el principio de seguridad jurídica y de la irretroactividad”.

“incumplidor” no puede beneficiarse de su propia negligencia frente a los contribuyentes. Por ello, la Resolución de la DGT parece dejar la puerta abierta, como no podía ser de otro modo ante la naturaleza de la misma, a la aplicación directa de las Directivas del Paquete IVA, aún estando pendientes de transposición, lo cual no hace, por otro lado, sino poner de manifiesto que la DGT asume que la Resolución no sufre el defecto de la obligación de transposición en plazo.

De este modo, entendemos que los efectos negativos, en orden a la responsabilidad de los Estados miembros derivada por el incumplimiento del plazo de transposición de la directiva, no pueden ser paliados por la Resolución de la DGT y la retroactividad de la Ley. Pero la pregunta es: ¿ello significa que la Ley 2/2010 convalida la Resolución de la DGT? La respuesta ha de ser negativa pues la convalidación prevista por el artículo 86.2 de la Constitución “es más genuinamente una homologación respecto de la existencia de una situación de necesidad justificadora de la iniciativa legislativa”⁵³. En efecto, la convalidación parlamentaria se prevé para normas con rango de ley y la Resolución de la DGT no es, en modo alguno, una fuente constitucionalmente legítima de Derecho Tributario, sino una disposición interpretativa o aclaratoria que, en el caso analizado, adopta un contenido que hace vislumbrar un exceso de competencias de la DGT, en tanto se introduce la regulación de aspectos que se recogen en el Proyecto de ley coetáneo que, posteriormente, alumbrará la Ley 2/2010⁵⁴. No obstante, es de reconocer la buena intención de la Resolución de la DGT al anticipar los criterios administrativos que se sostendrían en eventuales consultas formuladas posteriormente, en coherencia con el texto del Proyecto de Ley.

Pues bien, ello no impide que tratemos de analizar si la retroactividad de la Ley 2/2010 tiene encaje dentro de los principios constitucionales de nuestro ordenamiento jurídico. Al respecto, la retroactividad de la norma tributaria se admite excepcionalmente, y desde este prisma ha de verse, ya que el art. 10 LGT establece como regla general la irretroactividad de las normas tributarias. Irretroactividad que alcanza su máximo blindaje en materia sancionadora, como manifestación palpable del principio de legalidad, tal y como queda evidenciado en la Disposición adicional cuarta de la Ley 2/2010, en la que, tras fijar que “*entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, si bien surtirá efectos desde el día 1 de enero de 2010*”, prevé la excepción de los arts. 2 y 7 que tienen por objeto la modificación del régimen sancionador en el Impuesto Indirecto Canario y en el arbitrio sobre la producción y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla.

El fundamento de esta institución reside en la garantía de la seguridad jurídica que reclama que los destinatarios de las normas puedan conocer a qué mandatos se sujetan para adecuar a ellos su conducta, y desde este punto de vista se protege, igualmente la certeza del derecho positivo y la confianza de los ciudadanos en la previsibilidad en el modo de aplicación de las normas por las instituciones públicas⁵⁵. Respecto a la retroactividad de las normas tributarias, la doctrina del Tribunal Constitucional se refleja esencialmente en la STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 12º, estableciendo la necesidad de realizar un examen casuístico para determinar cuándo la retroactividad de la norma tributaria vulnera la seguridad jurídica de los ciudadanos, de forma que habrá

⁵³ Cfr. Falcón y Tella, R., “El Decreto-Ley en materia tributaria”, *REDC*, n.º 10/1984, pág. 209.

⁵⁴ Esta circunstancia ha obtenido las críticas formuladas por Calderón Carrero, J. M. y Álvarez Barbeito, P. en “La potestad interpretativa...”, *op. cit.*, pág. 15.

⁵⁵ Patón García, G., “Aplicación e interpretación de las normas tributarias”, en *Derecho Financiero y Tributario. Parte general* (Dir. Collado Yurrita, M.A., Coord. Luchena Mozo, G. M.), Atelier, Barcelona, 2009, pág. 209.

que resolver caso por caso, de un lado, el grado de retroactividad de la norma cuestionada y, de otro, las circunstancias específicas que concurran en cada supuesto. Tal y como señala la STC 234/2001, de 13 de diciembre, FJ 9º, deberá analizarse si la retroactividad es necesaria para alcanzar al fin normativo que se pretende y si el legislador justifica debidamente esa necesidad⁵⁶.

Respecto a la primera cuestión, en el asunto en cuestión la retroactividad es de grado medio pues los efectos normativos inciden sobre situaciones iniciadas y no concluidas, lo cual nos lleva a un ejercicio de ponderación de la protección de la seguridad jurídica y la finalidad de la norma.

Si observamos las circunstancias específicas del supuesto, hemos de reconocer que el asunto que abordamos muestra con claridad carencias de seguridad jurídica en la órbita del contribuyente. Es evidente el desconcierto que produce al contribuyente el contenido de algunas disposiciones de la LIVA que es distinto, y a veces totalmente contrario, al que resulta de las Directivas mencionadas, lo cual a primera vista hace invocar la retroactividad de la Ley como garantía de seguridad jurídica. En consecuencia, no parece que la retroactividad entre en colisión con el principio de seguridad jurídica, sino que más bien, creemos que la procedencia del efecto retroactivo se defiende desde el punto de vista de la protección de aquel principio⁵⁷.

Por otro lado, la necesidad de la retroactividad se justifica desde el plano aplicativo de la norma comunitaria, en razón de la adecuación al momento en que las Directivas han establecido como comienzo de ejecución de las disposiciones contenidas en la misma en todos los Estados miembros. Así, el derecho a la aplicación de las Directivas y la inaplicación de cualquier norma del ordenamiento interno que fuese incompatible con aquéllas, es ejercitable desde el momento en que las Directivas, en coherencia con el principio de eficacia directa, no han sido ejecutadas correctamente o no lo han sido dentro de plazo, es decir, desde el 1 de enero de 2010. En este sentido, podríamos hablar de una “retroactividad natural”⁵⁸ de la Ley 2/2010, es decir, por la propia naturaleza de la obligación de transposición de las Directivas. Por ello, desde nuestro punto de vista, la retroactividad de la norma se hace *necesaria*, por respeto al principio de legalidad comunitaria, y *útil*, para evitar posibles problemas de constitucionalidad a que pudiese conducir la aplicación de criterios interpretativos –pseudonormativos– como los acogidos por la DGT en una disposición de naturaleza administrativa, en lugar de aprobarse una norma jurídica. De este modo, teniendo en cuenta “el grado de retroactividad de la norma impugnada, la finalidad de la medida (...), las circunstancias excepcionales y urgentes que justificaban su adopción y lo limitado de su alcance”⁵⁹ –utilizando las palabras del TC– auguramos poco éxito a una eventual alegación de inconstitucionalidad en este sentido.

⁵⁶ La propia excepcionalidad de la institución precisa que sólo cuando “la necesidad de que la retroactividad en cuestión se encuentre plenamente justificada y se cumpla con la exigencia de motivación de toda norma, expresándose con precisión las razones que justifican la adopción de una medida que sigue teniendo carácter extraordinario” como ha destacado Martín Queralt, J., “La irretroactividad de las normas tributarias y la penetración del concepto de “derechos adquiridos” en materia de exenciones y bonificaciones tributarias”, en *Jurisprudencia financiera y tributaria del Tribunal Constitucional*, Tomo I, Civitas, Madrid, 1983, págs. 263-274.

⁵⁷ A este respecto, el Tribunal Constitucional ha declarado que la retroactividad no siempre será legítima, pudiendo ser cuestionada cuando entre en colisión con otros principios constitucionales, principalmente, el de seguridad jurídica (SSTC 150/1990, de 4 de octubre; 197/1992, de 23 de diciembre, y 173/1996, de 31 de octubre).

⁵⁸ Sobre el concepto *vid.* Zornoza Pérez, J.; Falcón y Tella, R., “La retroactividad de las normas tributarias; especial referencia a las normas interpretativas”, en *REDF*, n.º 43/1984, págs. 433 a 486.

⁵⁹ *Cfr.* STC 182/1997, de 20 de octubre, FJ 13º.

Distinta es la postura que mantenemos respecto a la inexistencia de motivación o justificación alguna por parte del legislador acerca del efecto retroactivo de la Ley 2/2010. Hubiese sido altamente aconsejable incluir una justificación en la Exposición de Motivos de la Ley acerca de la necesidad de aplicación retroactiva de las modificaciones sustantivas que se introducen en el ámbito de la imposición indirecta, materia que forma parte del contenido esencial del deber de contribuir. Máxime teniendo en cuenta las circunstancias excepcionales de una previa Resolución de la DGT que adelanta el contenido de la norma jurídica y que el legislador parece asumir con total anuencia, dotando a aquellas disposiciones de la Resolución administrativa de una suerte de validez a través del efecto retroactivo de la norma. En este sentido, podemos decir que la institución de retroactividad, legitimada por la protección de principios constitucionales, adolece de una cierta irregularidad al ser utilizada para “convalidar” de manera imperfecta los criterios interpretativos a través de una norma jurídica. En efecto, “la interpretación no es un horizonte sin límites (...) “el horizonte sin límites es del legislador en la fuerza de su legitimación democrática”⁶⁰.

4. Conclusiones

En síntesis, la Resolución de la DGT representa una disposición con una finalidad de carácter coyuntural y efímera, que no goza de la naturaleza jurídica suficiente como para tener el efecto de evitar las consecuencias jurídicas derivadas del incumplimiento de la obligación de transposición de las Directivas del “Paquete IVA” en forma y plazo adecuados que desnaturaliza la norma jurídica posterior, utilizándose a modo de una especie de anticipación de la *mens legis*. Asimismo, haber optado por una Resolución de la DGT incrementa el proceso de debilitamiento que viene experimentando el principio de reserva de ley en nuestro ordenamiento tributario –materia en la que, no olvidemos, siempre se ha mostrado suficientemente flexible–, en tanto que la Administración “predetermina” en un grado muy considerable el contenido material de la Ley 2/2010, quedando la aprobación de ésta como un trámite de escasa relevancia.

Deseamos, finalmente, advertir del riesgo que supone recurrir sin más a este modo de proceder, que deja la puerta abierta a la “transposición administrativa” de una norma comunitaria en abierta contradicción con el principio de separación de poderes y el respeto al procedimiento legalmente establecido. El proceso de transposición de Directivas debe estar adornado, además de la claridad y brevedad conocidas, por la calidad en la interpretación y el respeto a la forma jurídica de transposición como garantía de seguridad jurídica para los ciudadanos.

⁶⁰ Pescatore, P., “La interpretación del Derecho comunitario por el juez nacional”, *Revista de Instituciones Europeas*, Vol. 23, n.º 1/1996, pág. 19.

EL PODER TRIBUTARIO DE LAS COMUNIDADES RELIGIOSAS EN ALEMANIA

Alexander Müller

Universidad Complutense de Madrid

María Dolores Chica Palomo

Universidad de Jaén

1. Antecedentes

Las comunidades religiosas en Alemania disponen de una amplia gama de privilegios financieros tributarios y no tributarios, que facilitan su subsistencia, y que les sitúan en una posición financiera mucho más cómoda que la que tienen en otros países europeos.

La mayor fuente de ingresos de las comunidades religiosas en Alemania es el llamado *Impuesto religioso (Kirchensteuer)*, que legalmente se puede clasificar como impuesto adicional sobre la renta de las personas físicas y que tiene el fin exclusivo de garantizar la financiación de estas comunidades. A diferencia del caso español, donde en el IRPF existe la asignación a la Iglesia Católica de un porcentaje fijo de la cuota íntegra, en el caso alemán, las comunidades religiosas se financian a través de su propio impuesto, apoyándose en los mecanismos de administración tributaria estatal que realiza la labor de recaudación del impuesto.

Las razones para la existencia de este impuesto son históricas y se basan en una indemnización dineraria por las expropiaciones de terrenos que sufrieron la Iglesia Católica y la Protestante en la época de la ocupación napoleónica a principios del siglo XIX. Aunque el Estado alemán en esa época no existía como unidad territorial única, posteriormente todos los gobiernos de los distintos territorios alemanes aceptaron aplicar este impuesto durante el siglo XIX para indemnizar a estas dos iglesias. Otra razón era que sobre todo en el territorio alemán más poderoso de aquella época, Prusia, la iglesia estaba reconocida como una institución casi pública y por tanto, tenía derecho a ser financiada con recursos públicos. Posteriormente y con independencia de la evolución histórica que ese país sufrió durante el siglo XX, el impuesto religioso se mantuvo como un factor constante y en la actualidad está más consolidado que nunca.

Este derecho de las comunidades religiosas de financiarse mediante ingresos públicos está reconocido hoy en día en la Constitución alemana (*Grundgesetz*, art. 140), por tanto tiene un respaldo legal muy amplio.

Al tratarse de un derecho constitucional con larga trayectoria histórica, algunos autores alemanes hablan de un *privilegio eterno (Bartsch et al., 2010)* de las comunidades religiosas, que aparentemente subsistirá durante un tiempo indefinido.

Sin embargo, en los últimos años también han aumentado las voces que critican la subsistencia del impuesto religioso y que exigen su modificación e incluso, su abolición.

En este trabajo hacemos referencia en primer lugar a las bases legales del *impuesto religioso* y a los distintos actores que intervienen en su administración y recaudación. Determinamos quienes son los sujetos activos y pasivos del impuesto y que condiciones tienen que cumplirse para actuar como tales. En el siguiente apartado hacemos

referencia a las distintas formas de financiación de las comunidades religiosas en Alemania, a las cantidades recaudadas y a continuación analizamos el procedimiento de recaudación del impuesto religioso. Concluimos con una descripción de la situación actual en la cual se encuentra la discusión pública sobre tal impuesto y presentamos los argumentos de crítica más frecuentes utilizados en esta discusión.

2. Características principales

2.1. Bases legales

El impuesto religioso durante el siglo XIX tenía un régimen legal muy dispar, marcado por una legislación a nivel de los numerosos territorios autónomos alemanes que existían en esa época. Además se aplicaba un coeficiente municipal, que difería mucho entre cada municipio y que oscilaba en función de las necesidades financieras de cada parroquia. Para aumentar la neutralidad del impuesto, en la Constitución de la República de Weimar (art.137, 1919) por primera vez se manifestó el privilegio de las comunidades religiosas a imponer tributos como un derecho constitucional.

Después de la Segunda Guerra Mundial, la Constitución alemana de 1949 reafirmó este privilegio. Su art. 4 establece el libre ejercicio de la religión y el art. 140 fundamenta el derecho de las comunidades religiosas a establecer un propio impuesto. Dicho sistema, en principio, sigue en vigor hasta hoy en día, con unas pocas modificaciones posteriores no muy sustanciales.

En primer lugar, la Ley General Tributaria alemana (*Abgabenordnung*) en su art. 3 define el tributo religioso como un *impuesto religioso (Kirchensteuer)*. Una característica especial es que la soberanía sobre este impuesto particular no pertenece exclusivamente al Estado, sino que se ha cedido a las comunidades religiosas (*Religionsgemeinschaften*), ya que éstas tienen la consideración de un ente público. *Isensee* (1980) y *Kirchhof* (1986) hablan de una *res mixta* en la cual el Estado y las comunidades religiosas comparten la recaudación y la administración del impuesto¹.

Al contemplar las distintas competencias legales de las entidades que intervienen en la administración del impuesto religioso, conviene distinguir entre las tres siguientes autoridades:

- El Estado (Staat).
- Las Comunidades Autónomas (Bundesländer).
- Los órganos de gobierno de cada comunidad religiosa (Leitorgan der Religionsgemeinschaft).

La competencia sobre la aprobación de las *leyes fiscales de las comunidades religiosas (Kirchensteuergesetze)* la tienen las *Comunidades Autónomas (CCAA)* alemanas. Cada CCAA tiene que disponer de su propia ley del impuesto religioso, existiendo en la actualidad 16 leyes distintas y reguladoras de esta materia. Esto supone una compleja relación en la aplicación práctica, porque la misma comunidad religiosa puede ser sometida a reglas muy divergentes, según su situación geográfica dentro del país². Una de las principales diferencias es el tipo impositivo, que suele oscilar entre el 8 por 100 y el 9 por 100, según las necesidades financieras de cada comunidad religiosa. En particular, las leyes de las CC.AA. obligatoriamente tienen que regular:

- Las competencias fiscales de las comunidades religiosas (*die Steuerberechtigung*).

¹ Isensee (1980, págs.84 y ss.) y Kirchhof (págs. 25 y ss.).

² Suhrbier-Hahn (1999, prólogo).

- El hecho imponible (*der Steuertatbestand*).
- Definición de los sujetos pasivos y limitación del poder tributario de las comunidades religiosas a sus miembros (*die Steuerschuldnerschaft durch Beschränkung der Steuerhoheit auf die Mitglieder*).
- El tipo impositivo (*der Steuersatz*).
- Regulación del procedimiento recaudatorio (*das Verfahren zur Festsetzung, Erhebung und zur Vollstreckung der Kirchensteuer*).
- Establecer el derecho del sujeto pasivo, poder pedir a la administración que su obligación tributaria sea gestionada por la Administración de Hacienda y no por la comunidad religiosa (*die auf Antrag mögliche Übertragung der Verwaltung der Kircheneinkommensteuer auf die Finanzverwaltung*).
- La obligación de los empresarios, de actuar como entidad retenedora de las cuotas del impuesto (*die Verpflichtung des Arbeitgebers, Kirchensteuer einzubehalten und abzuführen*).
- Establecimiento del procedimiento procesal y de los órganos judiciales competentes, en caso de litigios entre sujeto pasivo y activo (*die Festlegung des Rechtswegs in Kirchensteuerangelegenheiten*).

Sin embargo, más allá de estos aspectos tasados, las CCAA tienen libertad para regular con todo detalle los demás aspectos relacionados con el impuesto religioso, o ceder la regulación de estos aspectos a las mismas comunidades religiosas³. Las CCAA también regulan vía directivas (*Rechtsverordnungen der Länder*) y reglamentos (*Erlasse*) los aspectos técnicos de la realización del impuesto.

Importante en este contexto es la aplicación de la LIRPF alemana (*Einkommensteuergesetz, EStG*) para la determinación de la base imponible del impuesto. El impuesto religioso no tiene una base imponible propia, en su defecto el legislador recurre a la base imponible del IRPF⁴.

Por su parte, la competencia más relevante del *Estado* es el reconocimiento de una comunidad religiosa como ente público. Sin este reconocimiento ninguna comunidad puede ejercer su poder tributario. Además, en cuanto sean aplicables leyes fiscales estatales, por ejemplo el art. 51.a EStG o la Ley General Tributaria alemana (*Abgabenordnung*), predomina la norma estatal. Cualquier cambio legislativo de la normativa estatal al respecto, condiciona de forma automática una modificación en la aplicación de la *ley fiscal de las comunidades religiosas*, a nivel de las CCAA alemanas. Esto es importante sobre todo en aquellos casos, en los cuales el deudor no paga su deuda fiscal, en este caso son las leyes fiscales estatales las que regulan la recaudación forzosa del impuesto⁵.

Por tanto nos encontramos ante una situación en la cual el Estado ha cedido el derecho de imponer tributos a las comunidades religiosas. El papel del Estado en este impuesto se ve reducido al de un mero recaudador y garantizador del impuesto. En concreto, este trabajo de recaudación lo realizan las dependencias del Ministerio de Hacienda (*Landesfinanzämter*), que transfieren las cantidades recaudadas a las comunidades religiosas.

³ Suhrbier-Hahn (1999, págs. 8 y ss.).

⁴ Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Einkommensteuergesetz) Art. 51.2.

⁵ Rausch, R. (2009).

Como tercera institución, figuran los *órganos de gobierno* de cada comunidad religiosa en la administración del impuesto⁶. Dentro de sus competencias cabe decidir sobre la forma mediante la que se va a exigir el impuesto y en qué circunscripción geográfica (CCAA o municipio) se aplicarán sus decisiones. Además tiene ciertas competencias adicionales, la más importante quizás es el poder de limitar el tipo impositivo para el contribuyente en el caso de rentas muy elevadas (*Kappungsgrenze*).

Por último, los órganos de gobierno también toman la decisión de reconocer a una comunidad religiosa local, dentro de su circunscripción geográfica, como perteneciente o no a su comunidad.

2.2. Sujetos pasivos y activos

El Impuesto Religioso alemán (*Kirchensteuer*) es un tributo a través del cual las comunidades religiosas gravan a las personas físicas que forman parte de ellas.

El *sujeto activo* del impuesto son las comunidades religiosas (*Religionsgemeinschaften*) cuyo número ha crecido notablemente en las últimas décadas. Para poder recaudar el impuesto, es necesario que se le haya concedido previamente el estatus de una *entidad de derecho público sui generis* (*Körperschaft des öffentlichen Rechts*). La denominación *sui generis* es importante en este contexto porque significa que las comunidades religiosas no se incorporan en la estructura jerárquica del Estado como lo hacen la mayoría de los entes públicos, más bien existen de forma paralela a esta estructura.

Su poder tributario garantiza en la práctica la subsistencia financiera de cada comunidad religiosa y por tanto, el reconocimiento estatal como ente público, es un objetivo común de muchas de estas comunidades. Esta relación financiera indirecta, a través de impuestos, de las comunidades con sus creyentes, por un lado ha tenido como consecuencia una posición financiera consolidada de muchas de estas comunidades. Por otro lado, muchos gastos relacionados con eventos religiosos (bautizos, bodas, etc.) que el creyente en otros países tiene que financiar de su propio bolsillo, en el caso alemán, son financiados directamente por las entidades religiosas, al disponer de los suficientes recursos.

En la actualidad existe un gran número de comunidades religiosas que son reconocidas por el Estado como ente público. Este reconocimiento se realiza a nivel de cada CCAA, por tanto su número puede variar según la CCAA en cuestión⁷. Un número muy reducido de estas comunidades, por motivos relacionados con su fe, no utiliza su posición para recaudar el impuesto, sino que se financia sólo con donativos. Han surgido además varios litigios entre el Estado alemán y aquellas comunidades a quienes se les ha denegado dicho estatus o cuando una comunidad religiosa se negaba a reconocer a un subgrupo como miembro suyo y por tanto este subgrupo no podía disfrutar de financiación pública⁸.

⁶ No existe una estructura homogénea de los órganos dentro de una misma comunidad religiosa que toman las decisiones fiscales. Por ejemplo, en el caso de la Iglesia Católica, para la diócesis de Rhenania-Westfalia, el órgano de gobierno competente es el consejo del impuesto religioso de cada arzobispado (*Kirchensteuerrat*). En cambio, para la diócesis de Baviera el órgano competente es la *Representación de la confederación fiscal* (*Steuerverbandsvertretung*) y para la diócesis de Baden-Württemberg la *Representación del impuesto religioso* (*Kirchensteuerververtretung*). Algo parecido ocurre en la Iglesia Protestante.

⁷ Por ejemplo, en la CCAA de Rhenania-Westfalia existen 27 comunidades religiosas que gozan del estatus de un ente público reconocido. Tenemos por un lado las comunidades religiosas mayoritarias (Iglesia Católica y Protestante y sus dependencias) y por otro lado también comunidades muy pequeñas como el *Ejército de Salvación* o la *Comunidad de los Menonitas de Krefeld*.

⁸ Sentencia Tribunal Constitucional alemán (BVerfG), del 12 de mayo de 2009, 2BvR 890/06.

En el caso de la denegación del reconocimiento público, una comunidad religiosa puede recurrir esta decisión ante la jurisdicción contenciosa-administrativa (*Verwaltungsgerichtsbarkeit*).

Son *sujetos pasivos* del impuesto todas las personas físicas creyentes de una determinada y reconocida comunidad religiosa. La condición de miembro de una comunidad religiosa (*Mitglied einer anerkannten Religionsgemeinschaft*) se puede adquirir principalmente por dos vías:

1. Con el bautizo.
2. Con la afiliación a una comunidad religiosa. Es necesario haber cumplido los 14 años, para poder realizar una declaración de afiliación legalmente válida.

Por su parte, la condición de sujeto pasivo termina con:

1. La muerte del sujeto pasivo.
2. La pérdida de condición de la residencia fiscal.
3. Expulsión de la comunidad religiosa.
4. La retirada expresa de la comunidad religiosa.

Esta retirada tiene que cumplir unos requisitos formales, la mera expresión del deseo de la retirada o la omisión de participar activamente en la comunidad religiosa no son razones suficientes para perder la condición de sujeto pasivo⁹. La declaración de retirada tiene que efectuarse ante el registro civil (*Standesamt*) o ante los juzgados de primera instancia (*Amtsgericht*). Al tratarse de un derecho y de una obligación personalísima¹⁰, posibles deudas fiscales no pueden ser reclamadas a otros sujetos pasivos, recayendo exclusivamente sobre el obligado. Una excepción a esta regla es el derecho sucesorio, en caso de fallecimiento del deudor, sus herederos tienen que responder personalmente por esta deuda¹¹.

En caso de conversiones hacia otra comunidad religiosa y con el fin de que el sujeto pasivo cambie a tributar a favor de su nueva comunidad religiosa, es necesario la renuncia expresa de la comunidad anterior y la afiliación expresa a la nueva comunidad.

3. Formas y administración del Impuesto Religioso

3.1. Formas del impuesto religioso

Principalmente, las comunidades religiosas alemanas se financian por los siguientes ingresos:

- a) Impuesto Religioso (Kirchensteuer).
- b) Aportaciones dinerarias públicas (Staatskirchenvertrag).
- c) Cuota religiosa (Kirchgeld).
- d) Donativos (Spenden).

De estas fuentes, es el impuesto religioso el que supone la mayor fuente de ingresos¹². Corresponde a la misma comunidad religiosa, determinar la forma por la cual prefiere recaudar el impuesto. La forma más común es el recargo sobre otros impuestos, en

⁹ Wagner (1996, págs.10 y ss.).

¹⁰ Sentencia Tribunal Constitucional alemán (BVerfG), 1- BvL 31, 32/62.

¹¹ Sentencia Tribunal Financiero (*Finanzgericht*) München, del 11 de noviembre de 2007, 13 K 2275/97.

¹² Suhrbier-Hahn (1999, prólogo).

concreto sobre el IRPF (*Zuschlag zur Einkommensteuer*) de los miembros de la comunidad. Existe alternativamente la posibilidad de exigir este recargo, aplicando un recargo sobre la base imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (*Zuschlag auf den Grundsteuer-Messbetrag*), sin embargo ésta es una forma poco común en la práctica, además sólo aplicable para aquellos miembros de la comunidad que son titulares de bienes inmuebles de elevado valor y que al mismo tiempo no disponen de rendimientos de trabajo. Existía además el recargo sobre el Impuesto de Patrimonio (*Zuschlag auf die Vermögenssteuer*), pero tras la derogación de este impuesto en Alemania, ya no existe esta posibilidad.

En el caso de las *aportaciones dinerarias públicas* no se trata de un impuesto. Estas aportaciones son pagos que realizan las CCAA a las dos iglesias mayoritarias del país (Iglesia Católica y Protestante). Esta obligación de pago que tienen las CCAA frente a estas dos comunidades religiosas se basa en contratos históricos (*Staatskirchenverträge*), cerrados entre los siglos XVII y XIX y también tienen su origen legal en las expropiaciones que sufrieron ambas iglesias en dicha época. Los pagos los realizan todas las CCAA, menos las de Hamburgo y Bremen. En los presupuestos autonómicos de 2010 estaba previsto un pago total de 459 millones de € en concepto de las aportaciones dinerarias públicas. Aunque el pago de estas cantidades formalmente no se financia a través de un impuesto, la financiación es pública y supone por eso otra fuente de financiación pública, a pesar del impuesto religioso¹³.

Cabe además mencionar el concepto de la *cuota religiosa* (*Kirchgeld*) que puede ser exigido por las parroquias locales, de forma supletoria al impuesto religioso. El procedimiento de su recaudación no es unificado entre las diferentes CCAA. En su mayoría se trata de una cuota voluntaria para financiar actividades de la parroquia local *in situ*, y por tanto no se puede hablar de un tributo. Hay dos formas, que son la cuota general y la cuota especial. En casos de matrimonios religiosos en el cual una pareja no pertenece a una comunidad religiosa (*Ehen mit einem konfessionslosen Partner*) la iglesia pide a la pareja aconfesional esta *cuota religiosa especial* (*besonderes Kirchgeld*).

Otra forma es la *cuota religiosa general* (*allgemeines Kirchgeld*). La iglesia pide el pago de esta cuota a aquellos miembros de su comunidad, que por distintos motivos (no disponer de suficientes ingresos, ser jubilados, etc.) están exentos del pago del impuesto religioso. A pesar de ser una cuota voluntaria, en la práctica, se trata de otra fuente importante de ingresos para la Iglesia Protestante, además exenta de impuestos. En dos CC.AA. (Baviera y Turingia) las parroquias pueden exigir la *cuota religiosa* de forma obligatoria, por tanto pierde su carácter voluntario y se asemeja a un tributo. Según las necesidades financieras de cada parroquia puede ocurrir que una parroquia lo exija y la del lado no. Esta discriminación no contraría el principio constitucional de igualdad¹⁴.

3.2. Cantidades recaudadas y procedimiento de recaudación

Las comunidades religiosas predominantes por el número de miembros en Alemania son la católica (aprox. 33 por 100) y la protestante (aprox. 32 por 100). Centrándonos en las dos comunidades más grandes, el impuesto religioso supone, según las circunstancias de cada obispado, entre el 60 por 100 y el 85 por 100 del total de sus ingresos. Las cantidades recaudadas por el *Kirchensteuer* por las dos comunidades religiosas predominantes en el año 2009 eran las siguientes:

¹³ Bartsch *et al.* (2010, 30-33).

¹⁴ Sentencia del TSJ Lüneburg (Oberverwaltungsgericht Lüneburg, Sala de lo contencioso-administrativo), del 9 de noviembre de 1976; VIII OVG A 147/75.

Confesión	Importe recaudado (2009)
Iglesia Católica	4.900 millones de €
Iglesia Protestante	4.400 millones de €

Cantidades recaudadas por el impuesto religioso alemán en 2009 (Fuente: Bartsch *et al.*, 2010).

Describimos a continuación el procedimiento de recaudación del impuesto religioso, basado en el recargo sobre la base imponible del IRPF (*Zuschlag zur Einkommensteuer*). Este es el procedimiento más común que además forma la mayor fuente de ingresos fiscales dentro de las distintas formas del impuesto religioso¹⁵.

El esquema de liquidación es de fácil comprensión. Para la base imponible del impuesto religioso se utiliza la base imponible del IRPF:

	Base Imponible (IRPF)	<i>Zu versteuerndes Einkommen</i>
-	Reducciones aplicables (mínimo hijos, etc.)	<i>Kinderfreibetrag, etc.</i>
=	Base liquidable ficticia del IRPF	<i>Fiktive Einkommensteuer</i>
*	Aplicación tipo efectivo (entre el 8 por 100 y el 9 por 100)	<i>Anwendung Steuersatz Kirchensteuer</i>
=	Cuota líquida del impuesto religioso (gasto fiscalmente deducible en el IRPF)	<i>Zu entrichtende Kirchensteuer (Sonderausgabe in der Einkommensteuer)</i>

Esquema de liquidación del impuesto religioso (elaboración propia).

Sobre la base liquidable se aplica el tipo impositivo del impuesto que oscila, según CCAA, entre el 8 por 100 y el 9 por 100. El resultado, la cuota líquida, es lo que el contribuyente debe pagar a su comunidad religiosa. Igual que lo que ocurre en los rendimientos por trabajo personal en el IRPF, el empresario está obligado a retener las cuotas de la nómina, por tanto se le descuenta directamente al trabajador. La empresa tiene que transferir este importe a la administración correspondiente de Hacienda y ésta por su parte transfiere la cantidad recaudada a la comunidad religiosa.

La cuota pagada del impuesto religioso por su parte es gasto fiscalmente deducible (*Sonderausgabe*) conforme al art. 10.1(4) de la LIRPF alemana. El ahorro fiscal, causado por esta deducción, depende del tipo impositivo personal del contribuyente, siendo el IRPF alemán, al contrario que el IRPF español, un sistema con numerosos tramos. La aplicación de la deducción no se realiza en el año fiscal en que se ha producido, sino en el siguiente. Por tanto, el Estado no sólo ocupa el papel de garantizar la recaudación del impuesto, además cede a las comunidades religiosas una mayor cantidad de recaudación que pierde a causa de esas deducciones.

Un estudio ha revelado que la carga fiscal efectiva causada por el impuesto religioso supone, en la mayoría de los casos, una disminución de sus rentas en 2 o 3 puntos porcentuales. La carga fiscal máxima, en el caso del tramo con mayores ingresos, podría suponer un 4,7 por 100 de su renta. La consecuencia de esta mayor carga fiscal, fue una masiva retirada de aquellos miembros de las comunidades religiosas, que disponían de mayores rentas. Para frenar esta salida, las diferentes comunidades religiosas acordaban que la carga fiscal máxima no puede exceder de 4 puntos porcentuales

¹⁵ Dentro de este recargo sobre la base imponible del IRPF existen dos formas: por un lado se puede tomar la base imponible de los rendimientos de trabajo personal (*Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit*) o alternativamente el resto de los rendimientos en el IRPF, no procedentes de trabajo personal.

(*Kappungsgrenze*), es decir a partir de una determinada cantidad de renta, el tipo impositivo es proporcional y no más progresivo¹⁶.

Los datos anteriormente mencionados se entienden sin la aplicación de la deducción fiscal en el IRPF que será aplicable en el año posterior al pago del impuesto. Teniendo en cuenta además esta deducción, según un estudio la carga fiscal efectiva se reduce a un tipo impositivo entre el 1,4 por 100 y el 2,3 por 100 de la renta del sujeto pasivo. La existencia de hijos reduciría aún más la carga fiscal del sujeto¹⁷.

4. Tendencias actuales y valoración crítica

Si contemplamos el impuesto religioso alemán en el Derecho comparado, existen Estados (por ejemplo Dinamarca) que también aplican un impuesto religioso, pero menos complejo¹⁸. Por razones históricas el legislador en Alemania tuvo que conceder unos privilegios fiscales que ponen en la práctica al Estado y a las CCAA en la incómoda posición de recaudador y protector legal de esas comunidades religiosas. Al mismo tiempo, el Estado alemán renuncia a ingresos fiscales propios, concediendo incentivos fiscales a favor de las comunidades religiosas y permitiendo que este tributo sea fiscalmente deducible en el IRPF.

Para entender mejor la existencia y subsistencia de este particular impuesto es necesario destacar que la antigua Alemania Federal y también la Alemania reunificada estuvieron gobernado durante muchas legislaturas por la Unión Demócrata Cristiana, un partido que tradicionalmente tiene un vínculo muy fuerte con las dos iglesias predominantes en el país y por tanto les interesaba apoyarles también con medidas legales de carácter financiero. Por otro lado y por parte de los grupos que son más críticos con el impuesto religioso, las críticas más comunes son:

- A pesar de estar reconocido en la Constitución alemana, el privilegio tributario de las comunidades religiosas contradice el principio constitucional de separación entre Estado y religión.
- Este privilegio supone además una discriminación de aquellas comunidades religiosas, que por motivos distintos no obtienen el estatus de un ente público.
- En realidad, la carga fiscal de financiación de las comunidades religiosas recae sólo sobre una parte de sus miembros. Una gran parte de cada comunidad, por su condición de ser jubilado, etc. no está obligado a contribuir al impuesto.
- La asimilación al rol de recaudador por el Estado, supone gastos administrativos elevados para el mismo, un incremento de la burocracia, e impide al mismo tiempo a la administración tributaria dedicar su labor a otras tareas.

Otro problema que causa el impuesto religioso es la disminución de ingresos fiscales, debido a la deducción del impuesto religioso en la cuota del IRPF alemán. El Ministerio de Hacienda alemán (*Bundesfinanzministerium*) estima que esta deducción provoca una disminución de los ingresos fiscales en el IRPF en una cantidad de 3.050 millones de € (datos para 2008)¹⁹.

Por parte de los creyentes se puede observar la tendencia a evadir la sumisión a este impuesto a través de su retirada de las comunidades religiosas. Sobre todo

¹⁶ Algunas comunidades religiosas permiten establecer un límite de 3, respectivamente de 3,5 puntos porcentuales.

¹⁷ Suhrbier-Hahn (1999, pág. 113) y Feldhoff (1996, pág. 55).

¹⁸ Suhrbier-Hahn (1999, 221).

¹⁹ Bundesfinanzministerium (2008).

contribuyentes con mayores ingresos se daban de baja de forma masiva de las comunidades religiosas en los años 80 y 90 del siglo pasado. Para no perder aún más contribuyentes, se acordó en muchas comunidades la alternativa de establecer un tipo impositivo máximo del impuesto (*Kappung der Kirchensteuer*), sin embargo la tendencia de retirada de creyentes de su comunidad religiosa sigue activa.

Si acudimos a la doctrina científica, varios autores, por ejemplo Isensee (1980) y Rausch (2009) ven en el impuesto religioso una *construcción legal única en el marco del derecho constitucional-financiero alemán (finanzverfassungsrechtliches Unikat)* que además es difícilmente justificable en el siglo XXI.

Bibliografía

- Bartsch *et al.* (2010): *Jagd auf die Kirchenmäuse*, *Der Spiegel*, num 30/2010, 30-33.
- Bundesfinanzministerium (2008): *Subventionsbericht*, Bundestagsdrucksache 16/6275, agosto 2007, 483 ss.
- Droege (2004): *Staatsleistungen an Religionsgemeinschaften im säkularen Kultur- und Sozialstaat*, Duncker&Humblot.
- Feldhoff (1996): *Kirchensteuer in der Diskussion: publizistisch, politisch, volkswirtschaftlich, rechtlich und theologisch*, Colonia, 55.
- Hammer (2002): *Rechtsfragen der Kirchensteuer*, editorial Mohr Siebeck, Tübingen.
- Heckel (1993): *Gleichheit oder Privilegien? Der allgemeine und der besondere Gleichheitssatz im Staatskirchenrecht*, 17 ss.
- Hesse (1994): *Das Selbstbestimmungsrecht der Kirchen und Religionsgemeinschaften*; en: Listl y Pirson, *Handbuch Staatskirchenrecht*, segunda edición, Duncker&Humblot, 521 ss.
- Huber-Jilg, Kahl y Lutz (2009): *Steuerlehre*, 10ª edición, Editorial Springer, Berlín –Heidelberg– New York.
- Isensee (1980): *Die Finanzquellen der Kirchen im deutschen Staatskirchenrecht*, *Juristische Schulung*, 94 ss.
- Kirchhof (1986): *Die Einkommensteuer als Maßstab für die Kirchensteuer*, *Deutsche Steuer Zeitung*, 25 ss.
- Jeand´Heur y Korith (2000): *Grundzüge des Staatskirchenrechts*, Rdnr. 184.
- Morlok (1993): *Selbstverständnis als Rechtskriterium*, editorial Mohr Siebeck, 431 ss.
- Rausch (2009): *Die Kirchensteuer Gesamtdarstellung*, Editorial NWB, NWB DokID: UAAAD-30359.
- Schwarz (2009): *Die Staatliche Finanzierung von Religionsgemeinschaften*, *Kirche und Recht*, núm 2/2009, 241-253.
- Stern (1988): *Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*, Tomo III/1, 1221 ss.
- Suhrbier-Hahn (1999): *Das Kirchensteuerrecht – Eine systematische Darstellung*, Editorial Schäffer-Poeschel, Stuttgart.
- Wagner (1996): *Zur persönlichen Steuerpflicht im Kirchensteuerrecht*, FR, 10-17.

UNA PRIMERA APROXIMACIÓN CRÍTICA A LA PROPUESTA DE DIRECTIVA DEL CONSEJO RELATIVA A UNA BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA COMÚN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (BICCIS)

Jesús Rodríguez Márquez
Instituto de Estudios Fiscales

Como es sabido, el pasado 15 de marzo tuvo lugar la aprobación, por parte de la Comisión Europea, de la Propuesta de Directiva del Consejo, relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, Directiva BICCIS). De esta manera, comienza, por fin, el debate de esta iniciativa sobre la base de un texto articulado y no de meros informes o documentos de trabajo, como había sucedido hasta el momento.

Lo anterior implica que los Estados Miembros, también España, van a tener que pronunciarse sobre la referida propuesta, no sólo en el sentido de aprobarla o rechazarla, sino, en su caso, de proponer modificaciones en el texto. Las líneas que siguen a continuación pretenden ser una aportación al debate que, necesariamente, va a producirse en los siguientes meses a nivel comunitario. En concreto, se trata de una relación de las principales ideas y recomendaciones que, desde la perspectiva española, entendemos que deben formularse.

La BICCIS implica: base común, formulando normas acerca de cómo hacer tributar a todos y cada uno de los elementos que normalmente componen la base imponible del Impuesto de Sociedades; y base consolidada, conteniendo normas para la consolidación de las bases imponibles individuales y, adicionalmente, de reparto de la referida base.

El sistema es facultativo para las empresas, pudiendo optar por el mismo todas las sociedades individuales –aunque sólo tengan presencia en un Estado Miembro– y todos los grupos. Las primeras aplicarían la norma en su modalidad de base común –con las reglas formuladas por la Directiva–, mientras que los segundos darían el paso adicional de la consolidación.

Las normas de formación de la base imponible común se apartan del resultado contable, aunque tienen una clara inspiración en las Normas Internacionales de Información Financiera. Contienen algún beneficio fiscal, como un diferimiento del gravamen por reinversión o la posibilidad de deducción de los gastos de actividades de I+D (en el caso español, esto no es ninguna novedad, dada la libertad de amortización de los gastos previamente activados). También debe resaltarse la existencia de un sistema de amortización en forma de *pool* para todos aquellos activos que no sean inmuebles ni de vida útil superior a quince años. Finalmente y no es menos importante, se permite la compensación ilimitada de pérdidas hacia el futuro.

Como regla general para toda la Directiva, pero especialmente acusada en el caso de la regulación de la base imponible, nos encontramos ante norma muy vaga, que formula muchas reglas ambiguas y abiertas y que deja muchos aspectos sin regulación. Ello debe relacionarse con las autorizaciones para que la Comisión dicte actos delegados, lo que no parece admisible, tratándose de las cuestiones nucleares del impuesto.

Al menos para el caso de los grupos consolidados, la Directiva parece dar un paso más allá en la armonización, regulando una cuota –que es lo que se transfiere al Estado donde esté implantada cada filial– que se obtiene por aplicación del tipo de gravamen

nacional a la porción de base correspondiente y con la aplicación de una única deducción, la dirigida a evitar la doble imposición, expresamente prevista en la Directiva. Esto es, la armonización no se limita a la base, sino que llega a la cuota, con lo que la cesión de soberanía es superior a la que parece formalmente. En la práctica, además, dicho sistema también debería ser aplicable a las sociedades individuales que optaran por el régimen. Lo contrario supondría mantener tres regímenes diferenciados de Impuesto sobre Sociedades, lo que no parece viable:

- Sistema nacional con deducciones.
- Sistema BICCIS para grupos, sin deducciones.
- Sistema BICCIS para sociedades individuales, con deducciones.

Decimos que no es viable mantener estos tres sistemas por dos razones. De un lado, por los costes de gestión que ello implica. De otro lado, porque la propia configuración del sistema BICCIS lo desaconseja, ya que contiene beneficios fiscales en base que no deberían compatibilizarse, por razones de coherencia, con los aplicables en cuota en virtud de la Ley nacional.

Para el caso español y suponiendo que todas las sociedades individuales optaran por el sistema, se produciría un aumento considerable de la recaudación, derivada de la eliminación de los beneficios fiscales. Por tanto, sería posible una reducción de los tipos de gravamen, equiparando los nominales y efectivos. Un sistema así sería mucho más transparente y atractivo, pero también podría conseguirse sin necesidad de armonización alguna.

Las normas de reparto de estas cuotas consisten en una fórmula que pondera, en teoría a partes iguales, salarios, activos y ventas en destino. No obstante, no es del todo cierto que el factor relevante sea el de las ventas en destino, a pesar de la declaración formal de la norma. Y ello por dos razones derivadas de la redacción del art. 96 de la propuesta de Directiva. De un lado, ya que la norma acude, ante la imposibilidad de conocer, en ocasiones, al adquirente, a un criterio residual que imputa las ventas a la sociedad residente en el Estado miembro de la última ubicación identificable de los bienes (apartado primero). De otro lado, por el tratamiento que se otorga a las “ventas a ninguna parte”, entendiéndose por tales aquéllas que se realizan a un Estado donde no existe ninguna entidad del grupo o efectuadas a terceros países. En tal caso, el art. 96.4 ordena imputar las ventas a todos los miembros del grupo, distribuyéndolas en función de los factores de mano de obra y activos.

La última de las disposiciones citadas es de suma importancia, ya que afecta a un número elevado de ventas –sobre todo, las realizadas a terceros países–, para las que no se toma el criterio de ventas en destino. La solución elegida, además, determina que el peso relativo de los factores elegidos no sea realmente el de un tercio para cada uno de ellos, ya que estas ventas se imputan, como hemos visto, en función de la mano de obra y los activos. Por tanto, estos dos factores tienen una importancia superior al de las ventas.

Para finalizar, debemos resaltar dos disposiciones contenidas en la propuesta de Directiva que introducen alguna incertidumbre adicional acerca de la fórmula de reparto. De un lado, el art. 97 prevé la posibilidad de que la Comisión adopte actos por los que se establezcan las normas de aplicación de los factores anteriores. Tales normas pueden introducir matices relevantes que alteren, siquiera sea parcialmente, los resultados derivados de la aplicación de los preceptos de la Directiva. De otro lado, el art. 87 de la propuesta contiene una cláusula de salvaguarda, que permite la aplicación

de un método alternativo cuando la imputación derivada de la fórmula de reparto no se corresponda con el volumen de actividad de alguna de las entidades que conforman el grupo. Este mecanismo se pone en marcha a solicitud del sujeto pasivo principal o de la autoridad competente afectada, pero requiere el acuerdo de todas las demás autoridades.

Este sistema es complejo y abre oportunidades a la planificación, por mucho que existan cautelas en la Directiva. Por ello, la cuantificación de sus efectos económicos constituye una tarea extremadamente complicada.

Añadido a las circunstancias anteriores, existe el hecho de la dificultad en la disponibilidad de información. La Comisión Europea ha realizado diversos estudios que presentan resultados tomando, en algunos casos, unas pocas empresas, en otros, empresas representativas, y, finalmente, una muestra de empresas, pero en todos los supuestos se cuenta con dificultad de caracterización del escenario real.

Teniendo en mente las anteriores puntualizaciones, existe un resultado que es común a todos los estudios analizados, y es que el sistema de consolidación de bases conduciría a un incremento en las bases imponibles en el Impuesto de Sociedades de forma generalizada para todos los países, sin constituir España una excepción.

Ahora bien, todos estos resultados deben tomarse con extremada cautela, siendo la conclusión más importante, precisamente, la de la imposibilidad de conocer, *a priori* y con un grado mínimo de fiabilidad, cuáles son los verdaderos efectos económicos del régimen de consolidación y reparto. Dicha conclusión resulta más evidente aún si se tiene en cuenta que todos los estudios realizados se mueven en un escenario estático, que no toma en consideración las operaciones de planificación que podrían realizar las empresas.

Por otra parte, el sistema no elimina de manera absoluta la aplicación de normas para evitar la utilización de precios de transferencia –una de las principales virtudes proclamadas para el mismo–, ya que se formula una propia, aplicable a las operaciones con empresas asociadas que no formen parte del grupo.

Los grupos de sociedades van a tratar con una única Administración tributaria (“autoridad tributaria principal”), que debe ser la del Estado miembro donde tenga establecida su residencia a efectos fiscales la empresa que ostente la categoría de “sujeto pasivo principal”. Si el grupo es completamente europeo, dicho sujeto pasivo principal será la matriz, pero en otros casos, si ésta se encuentra en país tercero, será una filial designada.

La autoridad tributaria principal no sólo recibe las declaraciones y distribuye las cuotas, sino que es la responsable de iniciar y coordinar las inspecciones. Si a ello unimos que existen enormes posibilidades de planificación para la elección de la autoridad tributaria principal, la adopción de este sistema podría convertir a España en un país residual para las compañías multinacionales. Así, es posible que éstas elijan a otros países para establecer sus cabeceras de grupo europeas, por dos razones. De un lado, por su reputación como Administraciones ágiles y que otorgan gran seguridad a tales compañías, como es el caso de los Países Bajos. De otro lado y en sentido totalmente distinto, por su mayor relajación en la práctica de comprobaciones. En caso de producirse el efecto indicado, España padecería una relevante pérdida de poder ante el mundo económico internacional, además de hacerse dependiente de la recaudación obtenida –e inspeccionada– por otros Estados.

Como nota común a todos los preceptos relativos a la gestión del régimen y sus procedimientos, debe resaltarse que, en caso de aprobarse la Directiva BICCIS, dicha

regulación debería constituir un cuerpo normativo separado de nuestro Derecho tributario general (LGT y disposiciones de desarrollo). Y ello ya que las disposiciones contenidas en estos preceptos, que deben ser objeto de transposición, resultan muy diferentes e incompatibles con la normativa nacional española. Dicho con otras palabras, la gestión propuesta de la BICCIS constituiría un cuerpo procedimental paralelo –salvo en algunos aspectos– al vigente para la aplicación del resto del sistema tributario.

Debe resaltarse aquí, de nuevo, la muy ambigua redacción de la Directiva BICCIS, que en ocasiones permite lagunas e, incluso, introduce incorrecciones. Dichas deficiencias se ponen de relieve, a título de ejemplo, en la regulación de los siguientes aspectos:

- No presentación de la declaración.

El art. 102 prevé que, en caso de no presentación de la declaración, la autoridad tributaria principal girará una liquidación estimativa en un plazo de tres meses. La norma no aclara qué sucede en caso de incumplimiento de dicho plazo, en un doble sentido. De un lado, no precisa si se trata de un plazo preclusivo que impide la emisión de dicha liquidación con posterioridad. Parece que esta no es la idea del proyecto normativo, sino que, simplemente, sus autores no se han representado la posibilidad de incumplimiento. Así, cuando el art. 114 regula la regularización de las liquidaciones impone un plazo, éste sí preclusivo sin duda alguna, que se cuenta, en su caso, desde la emisión de la liquidación estimativa que ahora nos ocupa. Por tanto, parece que los autores del proyecto no contemplan la posibilidad de que aquella no llegue a expedirse o se haga de forma extemporánea. A nuestro juicio, debe preverse dicha eventualidad, señalando expresamente la ausencia de efectos preclusivos, de manera que el transcurso del plazo no debería impedir que la autoridad tributaria principal dicte la liquidación estimativa. Si se quiere y en beneficio del contribuyente, sí podría preverse –pero esto es tarea del art. 114– que, en caso de incumplimiento del plazo de tres meses que ahora nos ocupa, los plazos posteriores para llevar a cabo las regularizaciones se cuenten desde la finalización del señalado plazo de tres meses, no desde el momento en que, efectivamente, se dictó la liquidación estimativa.

De otro lado, la norma tampoco prevé ninguna posibilidad de que otros Estados afectados por el sistema reaccionen frente la inacción de la autoridad tributaria principal. Así, ni siquiera se les otorga legitimación –ex art. 123– para impugnar esta clase de inactividad administrativa.

- Regularización de liquidaciones.

El art. 114, dedicado a esta cuestión, plantea numerosos problemas. El primero de ellos es del carácter de los plazos que fija, sobre los que la norma guarda silencio y que parecen ser de caducidad. En todo caso, su regulación concreta plantea alguna duda. Así, el art. 122 de la Directiva BICCIS prevé que las inspecciones –auditorías en terminología de la norma– se regirán por la legislación del Estado que las desarrolle con las adaptaciones necesarias para garantizar la correcta aplicación de la Directiva. Pues bien, se plantea alguna duda acerca de si son aplicables los períodos de suspensión del cómputo de los plazos que prevé nuestra normativa, por ejemplo, por dilaciones no imputables a la Administración. Esto es, puede sostenerse que nos encontramos ante plazos que nunca se suspenden –ante los términos tan expeditivos de la norma–, pero también, al no señalarse lo contrario, que el cómputo de aquéllos se rige por la Ley nacional.

El segundo de los problemas se refiere a una defectuosa construcción del plazo de 12 meses previsto en el apartado tercero de la norma. Así, se señala que la regularización,

en los supuestos en que se puede realizar a los 6 ó 12 años, debe llevarse a cabo en un plazo de 12 meses desde que se constate la incorrección, salvo que se justifique por razones objetivas la necesidad de un período más largo. Como puede comprobarse, resulta casi imposible determinar aquí el *dies a quo* para el cómputo de tal plazo, salvo que se entienda que ello sucede, en el caso español, con la firma del acta. Si así fuera y de nuevo para el caso de España, tal disposición sería absolutamente superflua.

En tercer lugar, la norma parece permitir la práctica de una liquidación en los supuestos en que el contribuyente es objeto de un procedimiento penal, sin distinguir según exista condena o absolución. Dicha solución es incompatible con nuestro sistema penal, donde rige la prejudicialidad, como es conocido.

Por último, la definición de los supuestos en los que cabe practicar regularización en el plazo de 12 años no es muy precisa. Así, está prevista en caso de que la incorrección sea deliberada o gravemente negligente. Ello obliga a realizar una valoración de la culpa adicional a la que rige en nuestro sistema sancionador administrativo, donde cabe la simple negligencia. A su vez, puede ser fuente de litigios basados en la concurrencia o no de dicho presupuesto.

- Designación del sujeto pasivo principal.

La norma –art. 116– prevé un supuesto en que las autoridades tributarias de los diferentes Estados implicados tienen la posibilidad de modificar, de común acuerdo, la designación del sujeto pasivo principal realizada por el grupo. Según la norma ello puede tener lugar en “circunstancias excepcionales”, sobre las que no se añade ninguna precisión. A nuestro juicio, una disposición tan abierta y que no prevé ningún mecanismo de resolución de la controversia que pueda plantearse entre los Estados, constituye, más bien, una mera declaración de intenciones.

- Registros.

El art. 117 prevé la obligación de conservar la documentación necesaria para la práctica de inspecciones, pero no establece ninguna disposición en cuanto al plazo. Ante dicho silencio, pueden sostenerse dos interpretaciones. De un lado, que ese deber, en la medida en que se vincula a la posibilidad de realizar inspecciones, se extiende al plazo máximo en que, según la propia Directiva, pueden llevarse a cabo éstas. Esto es, en el plazo máximo de 12 años. De otro lado, también puede pensarse que, por aplicación del art. 122.3 de la Directiva, esta cuestión se rige por el Derecho interno. Pero si así fuera, quedarían sin eficacia alguna los plazos de caducidad previstos en la Directiva para la práctica de regularizaciones. Por ello, entendemos que esta cuestión debería aclararse expresamente, coordinando los plazos de las regularizaciones con los del deber de conservación de la documentación.

Finalmente y para terminar con estas reflexiones sobre la Directiva BICCIS, queremos resaltar, de manera explícita, la, a nuestro juicio, muy deficiente regulación de las desavenencias entre Estados sobre la aplicación del régimen. Estas no se solventan mediante un sistema de arbitraje, sino sometiéndose al fuero del Estado miembro designado como autoridad tributaria principal. Se trata de una solución difícilmente compatible con la soberanía de los países, y tampoco aceptable desde la perspectiva de la propia operatividad del sistema, que puede entorpecerse por la tardanza de las resoluciones judiciales.